

**UNIVERSIDADE ESTÁCIO DE SÁ  
PÓS-GRADUAÇÃO LATU SENSU  
DIREITO TRIBUTÁRIO**

**VITOR DAVID SOUZA GALERA**

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS:  
UMA ANÁLISE JURÍDICA SOBRE O DITO POPULAR DE QUE “IMPOSTO É  
ROUBO”.**

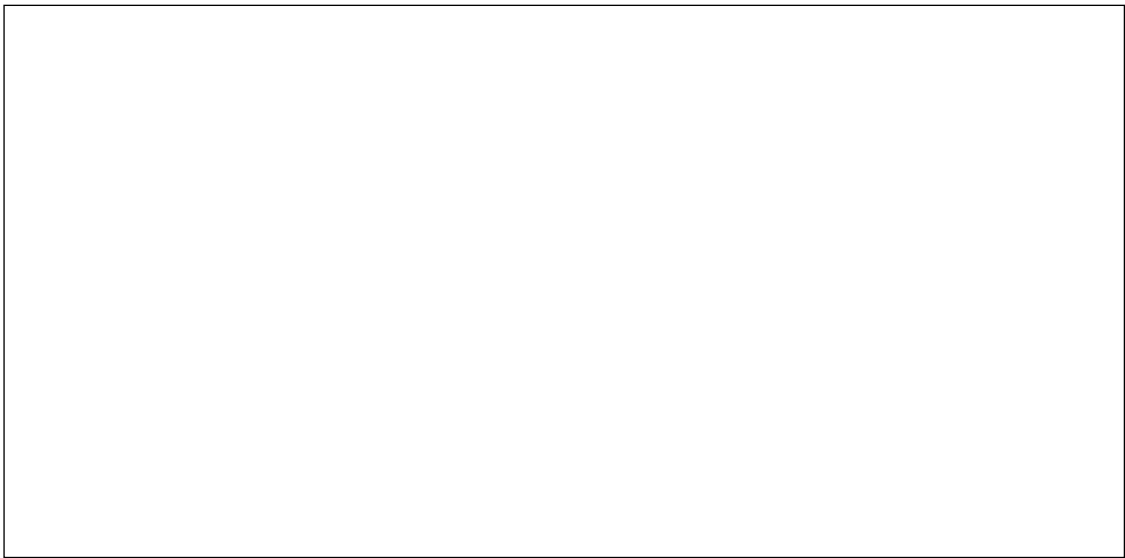
**Brasília  
2018**

**VITOR DAVID SOUZA GALERA**

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS:  
UMA ANÁLISE JURÍDICA SOBRE O DITO POPULAR DE QUE “IMPOSTO É  
ROUBO”.**

Monografia apresentada ao curso de Pós-Graduação da Universidade Estácio de Sá, em parceria tecnológica com o CERS, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**Brasília  
2018**



## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**VITOR DAVID SOUZA GALERA**

### **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: UMA ANÁLISE JURÍDICA SOBRE O DITO POPULAR DE QUE “IMPOSTO É ROUBO”.**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do certificado de Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Brasília, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2018.

*“Aquele que contraria as leis contraria a todos que são por elas protegidos e beneficiados; aquele que as acata, serve a todos que por elas são protegido ou beneficiados”*

*Aristóteles apud Eduardo Bittar*

## RESUMO

O presente trabalho acadêmico tem, como objetivo principal, a análise do chamado dever fundamental de pagar tributos, traçando um paralelo com a hodiernamente difundida expressão “imposto é roubo”, buscando, ainda, sob uma ótica estritamente jurídica, investigar a pertinência técnica na utilização da referida frase. Buscar-se-á elucidar a motivação existente por de trás da questão do pagamento de tributos, verificando se tal ato representa mero poder coercitivo e agressivo estatal ou se trata de um dever cívico fundamental à manutenção da sociedade. O presente estudo terá como ponto de partida a contextualização da problemática por meio do exame de pontos que tangenciam a noção do Estado enquanto instituição, perpassando pelo seu conceito, suas origens e suas finalidades. Posteriormente, adentrar-se-á na seara tributária, demonstrando as definições pertinentes, princípios e características relacionadas ao estudo ora proposto, para, então, direcionar o foco nos pontos capitais desta pesquisa.

**Palavras-chave:** Tributação. Dever Fundamental de Pagar Tributos. Imposto. Análise.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 O ESTADO .....</b>	<b>10</b>
2.1 CONCEITO .....	10
2.2 ORIGENS DO ESTADO .....	11
2.3 FINALIDADE DO ESTADO.....	13
<b>3 DIREITOS, DEVERES E GARANTIAS FUNDAMENTAIS .....</b>	<b>16</b>
3.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS .....	16
3.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	17
3.3 GARANTIAS FUNDAMENTAIS.....	19
3.4 DEVERES FUNDAMENTAIS .....	20
<b>4 FUNDAMENTOS E OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.....</b>	<b>25</b>
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	25
4.2 FUNDAMENTOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.....	26
4.3 OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.....	28
<b>5 TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>31</b>
5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	31
5.2 CONCEITO DE TRIBUTO.....	32
5.3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO .....	34
5.4 BREVE DISTINÇÃO CONCEITUAL ENTRE IMPOSTO E TRIBUTO .....	37
5.5 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA .....	39
5.6 O CARÁTER COMPULSÓRIO DOS TRIBUTOS .....	44
<b>6 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E UMA ANÁLISE JURÍDICA SOBRE A EXPRESSÃO “IMPOSTO É ROUBO” .....</b>	<b>46</b>
6.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	46
6.2 A (IM)PROPRIEDADE TÉCNICA DA EXPRESSÃO “IMPOSTO É ROUBO”. .....	48
6.2.1 BREVES APONTAMENTOS SOBRE O REGIME DEMOCRÁTICO BRASILEIRO .....	48
6.2.2 “IMPOSTO É ROUBO” OU “TRIBUTO É ROUBO”? .....	50
6.2.3 A UTILIZAÇÃO DO TERMO “ROUBO” .....	52
6.3 PAGAR TRIBUTOS: UM ATO CÍVICO FUNDAMENTAL OU MERO PODER COERCITIVO ESTATAL? .....	59
6.3.1 O ESTADO FISCAL .....	61
6.3.2 SOLIDARIEDADE E TRIBUTAÇÃO.....	64
6.4 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	67
<b>7 CONCLUSÃO .....</b>	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>77</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como motivador principal a análise do dever fundamental de pagar tributos e sua relação com a difundida expressão “imposto é roubo”.

Importante consignar que a ideia deste trabalho é demonstrar, sob o viés jurídico, sem pretensões filosóficas, sociológicas ou morais, as nuances técnicas que tangenciam tal frase, verificando sua relação com os aspectos principiológicos e legais que permeiam a temática.

Obviamente, será necessário tangenciar questões sociológicas e morais. Porém, as conclusões a serem alcançadas terão foco estritamente jurídico. Trata-se, pois, de uma investigação acadêmica propositalmente limitada, sem quaisquer pretensões de se construir premissas no sentido de validar ou invalidar por completo o enquadramento do imposto como roubo.

Além disso, pretende-se elucidar se o pagamento de tributos se mostra como um dever cívico necessário, um ato a ser chancelado pela sociedade ou se trata de um mecanismo agressivo e repulsivo de inversão patrimonial.

Para que se alcance a resposta desejada, faz-se necessário um esclarecimento sobre o papel do Estado na sociedade, abordando sua origem e explicando sua evolução ao longo da histórica.

Deve ser analisada, também, a questão dos direitos, deveres e garantias fundamentais, estabelecendo definições e apontando as diferenças entre cada uma dessas categorias.

Posteriormente, serão demonstradas as diretrizes e os valores adotados pelo Estado brasileiro a partir do advento da Constituição Federal de 1988, relacionando-os com os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil.

A partir do caminho trilhado pelo referencial teórico ofertado, parte-se para a análise das questões atinentes à tributação, perpassando pelas definições pertinentes, bem como sua evolução histórica. Buscar-se-á, ainda, realizar



apontamentos técnicos a fim de estabelecer adequada distinção entre tributo e imposto.

Tecidas tais considerações, será analisado o ponto fulcral da presente investigação acadêmica, focando nas elucidações atinentes ao tema do dever fundamental de pagar tributos, realizando-se uma verificação jurídica acerca da expressão “imposto é roubo”.

Para isso, deverá ser ponderada a pertinência da citada frase, verificando se sua aplicação encontra respaldo jurídico. Além disso, apresentar-se-á o tema da compulsoriedade do tributo, cotejando-o com a questão do financiamento do Estado como sendo um ato cívico fundamento ou mero poder coercitivo.

A metodologia empregada no desenvolvimento deste trabalho consistiu em análise bibliográfica de diversos autores que versam sobre o tema deste estudo, podendo destacar especialmente os ensinamentos trazidos pelo professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra José Casalta Nabais, o qual apresenta valiosos e aprofundados estudos sobre a relação da tributação e a sociedade.

Mas os estudos não se limitaram a exames bibliográficos, uma vez que se mostrou relevante, também, tecer considerações de natureza apriorísticas e dar especial foco a pesquisas realizadas por meio da rede mundial de computadores.

## **2 O ESTADO**

### **2.1 CONCEITO**

Como ponto de partida desta investigação acadêmica, faz-se necessária a elucidação acerca da figura do Estado, pois é ao redor desta instituição que se insere toda a problemática a ser aclarada.

Sabe-se que a tributação se revela como mecanismo inerente à existência de estruturas estatais. Assim, para que haja adequada compreensão de toda sistemática relacionada à proposta do presente estudo, é salutar que se verifique com precisão as sinuosidades atinentes ao Estado.

De acordo com o jurista Miguel Reale (2002, p. 76), Estado é a organização da Nação em uma unidade de poder, sendo, segundo o autor, uma instituição da qual não se abdica.

Ainda nesse sentido, conforme ensinamentos de Cláudio de Cicco e Álvaro de Azevedo Gonzaga (2012, p. 47), Estado seria uma instituição organizada política, social e juridicamente, ocupando um território definido, tendo, na maioria dos casos, uma Constituição escrita como lei maior e é dirigido por um governo soberano, o qual se responsabiliza pela organização e pelo controle social, pois é detentor do monopólio legítimo do uso da força e da coerção.

Nessa mesma linha, agora sob a ótica de Reis Friede (2006, p. 35), tem-se que o Estado nada mais é que um agrupamento humano em território definido, politicamente organizado.

Impende acrescentar que o mesmo autor salienta que o significado do termo Estado traz consigo um espectro consideravelmente amplo, se foram levadas em consideração as diversas correntes formadas sobre o tema, em vários campos do conhecimento.

Reis Friede assim sintetiza seu posicionamento sobre as diversas acepções que podem ser dadas ao Estado:

- a) Sociológica: Estado é um fenômeno social onde existe uma integração de forças/estratos sociais.
- b) Filosófica: Estado é um fenômeno cultural/político.
- c) Jurídica: Estado é uma entidade geradora de direito positivo.
- d) Política: Estado é considerado uma Nação politicamente organizada, sendo *organização* sua palavra-chave, pressupondo, para tal, governantes e governados (FRIEDE, Reis, 2006, p. 38).

Vale citar, ainda, interessante posicionamento de Eduardo Appio (2005), segundo o qual “O Estado assume, no inconsciente coletivo, uma função superegóica de supressão das resistências individuais e coletivização das necessidades das sociedades organizadas”.

Em arremate, destaca-se que toda essa organização política em torno de uma unidade de poder, oriunda da própria vontade de uma nação, advém da tendência natural do ser humano em estabelecer associações entre seus semelhantes, visando à criação de um ambiente dotado de segurança e estabilidade.

## 2.2 ORIGENS DO ESTADO

Como já adiantado anteriormente, o ser humano, enquanto ser social, busca, naturalmente, o estabelecimento de relações entre si e, independente dos motivos que justifiquem tal intento, emerge a necessidade de se construir um ambiente pacífico e estável no qual a subjetividade inerente a todo homem possa se fazer presente de forma harmônica.

Segundo Reis Friede (2006, p. 32), citando Oreste Ranelletti, não importa o período da história que esteja em foco, o homem sempre é encontrado em situação de convivência e combinação com seus semelhantes, porquanto vínculos associativos se mostram como condição essencial à vida humana, pois por meio

daqueles que os indivíduos conseguem satisfazer suas necessidades e se autopreservarem.

Partindo dessa concepção do impulso associativo, algumas teorias jurídico-políticas são construídas para justificar a existência do Estado.

Considerando os objetivos deste estudo, destaca-se a teoria contratualista abordada principalmente por Jean-Jacques Rousseau, segundo a qual, em linhas gerais, um grupo de pessoas tencionadas à formação de um complexo associativo organizado, procede à renúncia parcial de sua liberdade em nome de um ente abstrato e soberano incumbido de fornecer a proteção necessária aos membros a ele associados.

Consoante lição de De Cicco e Gonzaga (2012, p. 65), sob a ótica da teoria da origem contratual do Estado, a entidade estatal teria surgido a partir de um Contrato Social entre diversos indivíduos livres, inseridos num contexto de “estado de natureza”, que, por conta de uma situação de beligerância, pactuam a substituição da liberdade plena pela liberdade civil obediente à lei.

Dessa forma, os membros dessa sociedade passam a se sujeitar a um arcabouço normativo que ditará as diretrizes da comunidade e preverá sanções pelo descumprimento das regras previstas no contrato social, de forma a garantir a liberdade e a paz dos indivíduos inseridos nesse contexto coletivo.

Appio (2005, p. 36) salienta que o contratualismo se mostra como um dos alicerces ontológicos do Estado moderno e conduz à noção daquilo que se denomina “vontade geral”, que reflete o racionalismo do homem em contraposição uma cultura assentada em tradições e no direito hereditário, pregando o exercício do sufrágio por todos os cidadãos.

O mesmo autor ainda acrescenta que o pacto social é uma das premissas fundamentais da manutenção do Estado, uma vez que a legitimidade daquele que o dirige somente poderia derivar destas especiais condições de anuência com a forma de exercício do poder.

Eduardo Appio (2005, p. 39), sintetizando o pensamento de Luiz Henrique U. Cademartori, ainda expõe que a gênese do Estado teria suas raízes no aumento da complexidade das comunidades humanas, que antes eram guiadas pelo princípio da sobrevivência e a coletivização dos bens, mas descambou para a noção patrimonial de acumulação de riquezas.

Desse modo, tem-se que a existência do arcabouço estatal justifica-se pela necessidade de se garantir a convivência harmônica e pacífica de todos os membros de uma sociedade, uma vez que os seres humanos são dotados de larga carga de subjetividade, o que, de acordo com a linha de pensamento ofertada por estadistas, inviabilizaria o alcance do bem comum sem a construção de uma unidade de poder legitimada pelo próprio povo, que é justamente o Estado.

## **2.3 FINALIDADE DO ESTADO**

Diante do que já foi exposto até o momento, percebe-se que a criação de um ente estatal tem como origem a necessidade do ser humano em concentrar forças para garantir o bom convívio social, por meio da manutenção da pacífica liberdade dos integrantes da sociedade.

De Cicco e Gonzaga (2012, p. 53) pontuam que o elemento final do Estado deve ser, no âmbito de sua soberania, o atingimento do bem comum, que nada mais é que o conjunto das condições necessárias para que as pessoas possam alcançar os seus objetivos livremente e sem prejuízo dos demais.

A propósito, convém expor o magistério de Miguel Reale (2002, p. 59), segundo o qual bem comum, a rigor, é a ordenação daquilo que cada homem pode realizar sem prejuízo do bem alheio.

De acordo com a concepção finalista do Estado trazida por Reis Friede (2006, p. 78), a função de um Estado no seio de uma sociedade está relacionada ao imperativo da projeção direta da soberania estatal nos âmbitos interno e externo, sem que haja supressão da liberdade como valor fundamental da pessoa humana.

No entanto, é importante que se diga que os fins do Estado não estão circunscritos unicamente à ideia de segurança da nação, pois, consoante as lições de Reis Friele (2006, p. 78), deve ser levado em consideração fatores de concreção da sociedade que se materializam por meio de criação de leis, que seria a função legiferante do Estado e afirmação do direito, sob o viés da função judiciária.

Indo além, o mesmo autor assevera que a finalidade do Estado, sob a ótica da efetividade, deve ser dividida em fins jurídicos e em fins sociais, sendo os fins jurídicos relacionados à própria essência estatal e realizados de forma exclusiva pelo Estado, enquanto os fins sociais correspondem às atividades estatais realizadas em parceria com a iniciativa privada de forma concorrente.

Paulo Bonavides (2018, p. 120) apresenta uma abordagem crítica sobre a importância da problemática envolvendo o estudo das finalidades do Estado.

Segundo o doutrinador, é importante questionar se a ciência estatal contemporânea ainda vislumbra alguma relevância à análise dos fins do Estado, tendo em vista que Hans Kelsen considerou tal abordagem como destituída de significação e fora do âmbito da Teoria do Estado, porquanto qualquer direcionamento específico dado ao Estado seria algo estranho à sua natureza.

No entanto, apesar de demonstrar que a referida elucubração se apresenta como questão secundária, Bonavides oferta um compêndio de alguns pensadores sobre a problemática dos fins estatais:

Segundo Nelson, se perfilhássemos o pensamento de Jellinek, acabaríamos por abdicar de qualquer doutrina do fim do Estado. Na teoria de Jellinek – esclarece-nos Nelson – mudam os fins do Estado consoante as concepções vigentes em determinada época histórica. Caberia assim à Teoria do Estado averiguar tão somente “quais os fins que, nesta ou naquela época, neste ou naquele Estado, efetivamente se buscaram”. Seria, por conseguinte, impossível estabelecer distinção qualitativa dos fins da ordem estatal. Quando muito, se chegaria à representação filosófica ou teórica do estabelecimento dos fins; nunca, porém, à apreciação prática dos fins em si mesmo (BONAVIDES, 2018, p. 121).

Apresentando a visão da nova doutrina francesa em relação à interpretação teleológica da atividade estatal, Bonavides assevera:

A Legitimação dos atos estatais, segundo a doutrina de Marcel de la Bigne está intrinsecamente subordinada à questão dos fins. Contribuem

estes sobretudo como padrão *valor*, mediante o qual toda a atividade estatal há de aferir-se. Volta, pois, a teleologia a ser posta no ponto mais alto da especulação jurídica e social. É o elemento *permanente* no variável e *necessário* no contingente, “o próprio centro de toda a teoria completa do Estado”. Da resposta que se der à finalidade do Estado, segundo Marcel de la Bigne, hão de depender as funções, os direitos, os deveres e os limites da autoridade, o que constitui o corolário de sua tese de cunho acentuadamente teleológico, que exprime, senão do ponto de vista doutrinário, ao menos metodologicamente, um retorno ao direito natural. (BONAVIDES, 2018, p. 123).

Arremata o referido autor afirmando que a doutrina francesa, respaldada em fontes jusnaturalistas, faz crer que o Estado possui necessariamente uma finalidade, pois onde houver direito, haverá teleologia.

Por outro lado, pontua Bonavides, conforme o critério metodológico de Gustav Seidler, deve ser feita distinção entre a concepção teleológica dos fins estatais e a visão organicista social-biológica, destituída de toda a finalística:

Já a concepção organicista social-biológica nos apresenta o Estado como algo originário, primário, espontâneo, atributo e não produto da natureza humana (Seidler). Elucida o mesmo autor que essa doutrina faz inadmissível a ideia de um Estado “criação consciente do homem para a realização de determinados fins”. O critério organicista com que avaliar as tarefas da atividade estatal se acha na própria natureza do Estado, recusando-se, por conseguinte, legitimidade a todos os fins que porventura contrariem a essência estatal. Temos com esta doutrina, segundo já observou Kelsen, a via mais curta que conduz ao absolutismo. (BONAVIDES, 2018, p. 125).

Por derradeiro, Paulo Bonavides (2018, p. 125-126) ainda nos apresenta um último critério, que seria o mais acertado entre os apresentados até o momento: o critério histórico.

O autor propõe que a análise do problema deveria ser feita situando-o no contexto histórico envolvido, com reflexões de ordem filosófica, histórica e política do direito, tratando-o num plano metafísico ou positivo que abranger as ideias dominantes de cada época.

De todo o exposto, em que pese a acentuada divergência entre pensadores no tocante à investigação relacionada aos fins do Estado, parece-nos viável apontar um denominador comum, ainda que se abdique deste ou daquele posicionamento, que é a questão da busca do bem comum.

Como visto, o surgimento do Estado emana do afã humano em busca do equilíbrio e a paz entre os membros de uma sociedade, o que nos leva a crer que a figura estatal tem como arrimo a existência de tal necessidade.

Mas para que haja sucesso nesse mister, é imperativo que o ente abstrato criado pela vontade da nação, o qual chamamos de Estado, lance mão de ferramentas idôneas a garantir seu intento.

Em interessante apontamento histórico realizado por Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, assevera-se que:

Nos séculos XVII e XVIII, as teorias contratualistas vêm enfatizar a submissão da autoridade política à primazia que se atribui ao indivíduo sobre o Estado. A defesa de que certo número de direitos preexistem ao próprio Estado, por resultarem da natureza humana, desvenda característica crucial do Estado, que lhe empresta legitimação - o Estado serve aos cidadãos, é instituição concatenada para lhes garantir os direitos básicos (MENDES; BRANCO 2014, p. 167-168)

Nesse ponto emerge a questão da criação de um arcabouço jurídico-normativo, alicerçado no contrato social estabelecido, que preverá regras direcionadas ao convívio harmônico entre os indivíduos, surgindo, assim, direitos, deveres e garantias em prol do bem comum.

### **3 DIREITOS, DEVERES E GARANTIAS FUNDAMENTAIS**

#### **3.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS**

De início, destaca-se a necessidade de estabelecer a conceituação e as diferenças do que se entende por direitos, deveres e garantias fundamentais.

Apesar de tais institutos se apresentarem muitas vezes como designação diversa para a mesma situação jurídica, a verdade é que não se pode confundir, sob



a ótica da doutrina constitucionalista, o que seja um direito, uma garantia e um dever.

Como forma de viabilizar o funcionamento da entidade estatal, com vistas a proporcionar o almejado bem comum do povo, gerenciando os direitos, deveres e garantias fundamentais, faz-se necessária a existência de pessoas aptas a coordenar toda a estrutura de poder que foi direcionada às mãos do Estado.

O grande foco dos direitos, deveres e garantias fundamentais é justamente, de uma forma ou de outra, trazer certa delimitação ao poder conferido aos gerenciadores da máquina estatal.

Nesse viés, Alexandre de Moraes (2016, p. 90) entende que, numa visão ocidental de democracia, a relação governo pelo povo e moderação do poder se encontram indissoluvelmente combinados, uma vez que o poder conferido aos representantes do povo não é absoluto, encontrando limitação nos direitos e garantias individuais do cidadão.

### **3.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Na visão de Uadi Lammêgo Bulos (2014, p. 525), conceituam-se os direitos fundamentais como sendo o conjunto de normas, princípios, prerrogativas, deveres e institutos, diretamente relacionados à soberania popular, visando garantir a convivência harmônica da sociedade.

Segundo o autor, não se pode cogitar na vivência, na convivência ou até mesmo na sobrevivência do homem sem que haja direitos fundamentais.

De acordo com Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins (2014, p. 41), direitos fundamentais, são direitos público-subjetivos de pessoas, previstos em textos normativos de caráter supremo (constituição), que têm como escopo a limitação do exercício do poder estatal e face da liberdade individual.

No entanto, como lembra Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2014, p. 167), os direitos fundamentais não se apresentam como conceitos

estanques, tendo em vista que são resultados de maturação histórica e que sua compreensão varia de acordo com o contexto no qual estão inseridos, não correspondendo, pois, a imperativos de coerência lógica.

Os mesmos autores arrematam afirmando que os direitos fundamentais se colocam em destaque na relação Estado e indivíduo, uma vez que deve ser reconhecido que o indivíduo possui, antes de mais nada, direitos perante à entidade estatal e, posteriormente, deveres diante dela, sendo que o Estado, em relação aos indivíduos, possui direitos que se ordenam no sentido de satisfazer as necessidades de seus cidadãos.

Interessante lição é dada por Dimoulis e Martins (2014, p. 11-12), segundo os quais os direitos fundamentais estariam intrinsecamente ligados a três elementos: a) Estado; b) indivíduo e c) texto normativo regulador da relação entre estado e indivíduo.

Assim, entende-se salutar expor o detalhamento de cada um desses tópicos, consoante o entendimento de Dimoulis e Martins:

- a) Estado. Trata-se do funcionamento de um aparelho de poder centralizado que possa efetivamente controlar determinado território e impor suas decisões por meio da Administração Pública, dos tribunais, da polícia, das forças armadas e também dos aparelhos de educação e propaganda política. Sem a existência de Estado, a proclamação de direitos fundamentais carece de relevância prática. Estes não poderiam ser garantidos e cumpridos e perderiam sua função precípua, qual seja, a de limitar o poder do Estado em face do indivíduo.

(...)

- b) Indivíduo. Pode parecer supérfluo dizer que a existência dos indivíduos é um requisito dos direitos fundamentais. Não existem pessoas desde o início da humanidade? Do ponto de vista da filosofia e da teoria política, a resposta aqui é negativa. Nas sociedades do passado, as pessoas eram consideradas membros de grandes ou pequenas coletividades (família, clã, aldeia, feudo, reino), sendo subordinadas a elas e privadas de direitos próprios.

(...)

- c) Texto normativo regulador da relação entre Estado e indivíduos. O papel de regulador entre os dois elementos descritos é desempenhado pela Constituição no sentido formal, que declara e garante determinados direitos fundamentais, permitindo ao indivíduo conhecer sua esfera de atuação livre de interferências estatais e, ao mesmo tempo, vincular o Estado e determinadas regras que impeçam cerceamento injustificados das esferas garantidoras da liberdade individual. O texto deve ter validade em todo território nacional e

encerrar supremacia, isto é, força vinculante superior àquela das demais normas jurídicas (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 11-12)

Por tudo isso, nota-se que os direitos fundamentais estão posicionados e direcionados no sentido da concretização da missão à qual foi incumbido o Estado, que é o encontro do ponto de equilíbrio, a paz, a harmonia entre os membros conviventes de uma sociedade.

Trata-se, pois, de um meio pelo qual a relação Estado-indivíduo encontra sua sintonia fina e passa a ter a viabilidade necessária.

### 3.3 GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Sabe-se que direitos fundamentais e garantias fundamentais são conceitos que, apesar caminharem lado a lado, não se confundem.

De acordo com a visão apresentada por Mendes e Branco (2014, p. 199), enquanto os direitos fundamentais se apresentam como normas cujo objeto imediato é um bem específico da pessoa, as garantias fundamentais visam a proteger tais direitos, limitando, quando necessário, o exercício do poder estatal.

No âmbito do Direito brasileiro, atribuem-se a Rui Barbosa as primeiras distinções entre direitos e garantias fundamentais, ao fazer distinção entre disposições meramente declaratórias, relacionadas a direitos reconhecidos, e disposições assecuratórias, que são aquelas que, em busca da defesa dos direitos, acabam limitando o poder do Estado (MORAES, 2014, p. 31).

Afirma-se, ainda, que:

Os direitos representam só por si certos bens, as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias acessórias e, muitas delas, adjetivas (ainda que possam ser objeto de um regime constitucional substantivo); os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se directa e imediatamente, por isso, as respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projectam pelo nexo que possuem com os direitos; na acepção jusracionalista inicial, os direitos *declaram-se*, as garantias *estabelecem-se* (MIRANDA apud MORAES, 2014, p.32)

Consoante ensinamento ofertado por Dimoulis (2006, p. 105), garantias fundamentais nada mais são que disposições constitucionais que têm como objetivo “fazer valer” os direitos fundamentais previstos na Constituição.

Acrescenta que existem as chamadas garantias preventivas e as repressivas. No âmbito das preventivas estão situados os princípios de organização e fiscalização das autoridades estatais, com o fito de impor limites ao poder estatal, concretizando o princípio da separação dos poderes.

Por fim, o autor assevera que as garantias repressivas buscam impedir violações de direitos ou remediar lesões decorrentes de tais violações, podendo citar como exemplo o *habeas corpus*, o mandado de segurança e a ação popular, os quais são conhecidos, no meio doutrinário, como remédios constitucionais.

Observando os conceitos ora apresentados, parece-nos evidente que existe um ponto em que todos os autores aqui descritos concordam: as garantias fundamentais laboram para que o poder conferido à entidade estatal não seja extrapolado. Trata-se de mais mecanismos previstos no próprio texto constitucional que visam preservar o tão almejado equilíbrio do meio social.

### **3.4 DEVERES FUNDAMENTAIS**

Dentre os pontos apresentados no presente referencial teórico, especial destaque deve ser dado à elucidação do que se entende por “dever fundamental”, uma vez que tal questão faz parte da principal linha de pesquisa do presente estudo.

O que se percebe é que, no meio acadêmico, o presente tema não é abordado com a mesma frequência e profundidade se comparado com as abordagens doutrinárias conferidas aos direitos e garantias fundamentais, sendo que diversos autores apenas tangenciam a questão dos deveres fundamentais, sem que haja maior investigação sobre o tema.

Em abordagem realizada por Ingo Wolfgang Sarlet (2012, p. 15), verificou-se que o tema dos deveres fundamentais é, sem dúvida, um dos mais “esquecidos”

pela doutrina constitucional contemporânea, uma vez que não dispõe de um regime constitucional de natureza equivalente àquele destinado aos tão difundidos direitos fundamentais.

O autor salienta que, no âmbito dos estudos constitucionais brasileiros, os deveres fundamentais não tiveram melhor sorte, sendo praticamente inexistentes desenvolvimentos doutrinários a respeito de tal ponto, o que pode ser justificado na própria configuração histórica do Estado de Direito, tendo em vista certa herança da matriz liberal que permeia tal questão.

Dimoulis e Martins (2014, p. 60), posicionam-se no sentido de que o texto maior de 1988 não faz referência direta aos deveres fundamentais, em que pese ser, de certa forma, pródigo no tocante ao tema dos direitos fundamentais. Tal desinteresse seria justificado, por um lado, pela hostilidade de muitos pensadores em relação ao caráter antiliberal dos deveres fundamentais e, por outro lado, à sua limitada relevância nas Constituições de cunho liberal.

Sarlet (2012, p. 16), citando José Carlos Vieira de Andrade, consigna que a hipertrofia dos direitos subjetivos em face dos deveres se justifica como resultado da conformação do Estado Liberal, já que este estaria relacionado a “um momento histórico de afirmação de valores pessoais e individuais contra o arbítrio e a opressão do poder estatal diante das constantes ameaças perpetradas contra a liberdade individual”.

Leonardo Varella Giannetti (2011, p. 18), citando Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, expõe:

(...) embora o título do “Capítulo I” seja “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, não há um tratamento sistemático de deveres, nem mesmo uma simples enumeração dos mesmos. No texto constitucional brasileiro, o que há são deveres específicos, indicados em outros dispositivos, de forma assistemática e espalhada, como, por exemplo, o dever dos pais e da família de educarem os filhos (art. 205, 227 e 229, CF/88), o dever de todos de preservar e defender o meio ambiente (art. 225), ou mesmo o dever de prestar serviço militar (art. 143, CF/88) (GIANNETTI, 2011, p. 18).

O que se extrai das explanações ora apresentadas é que houve, na linha evolutiva da relação entre direitos, garantias e deveres, certa manifestação volitiva dos positivadores do direito no sentido de se retirar o relevo da problemática

específica dos deveres fundamentais, possivelmente como maneira de se negar a força opressora estatal que sufocava as liberdades individuais.

De qualquer forma, ainda que a questão dos deveres fundamentais apresente certa carência em termos doutrinários, não se pode negar que as lições que abordam a referida temática trazem ideias de extrema relevância e com a devida profundidade que o tema merece.

Ciente desses pontos que tangenciam a amplitude científica dada ao tema ora em apreço, é mister que se apresente a visão dos mais conceituados autores no tocante aos deveres fundamentais.

Conforme magistério de Nabais (2012, p. 112), os Deveres Fundamentais formam categoria jurídico-constitucional própria e paralela aos Direitos Fundamentais, traduzindo a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objetivos do bem comum.

Enfatiza, ainda:

Nestes termos, podemos definir os Deveres Fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, tem especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de Direitos Fundamentais, nos apresenta deveres como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais. (NABAIS, 2012, p. 112).

Nabais também prescreve que os deveres fundamentais, além de constituírem pressuposto geral da existência e funcionamento do Estado e do consequente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais, mostram-se como pressupostos de proteção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos (NABAIS, 2015, p. 59).

No tocante ao contexto brasileiro, Dimoulis (2006, p. 105) salienta que o texto constitucional, além de conferir direitos, estabelece deveres das pessoas enquanto membros de uma sociedade, mas não de forma explícita. No entanto, é sempre salutar lembrar que a garantia de um direito pressupõe o reconhecimento de um respectivo dever, tanto das pessoas, quanto do Estado.

Explicita Dimoulis que “Vale assim a regra que existem tantos deveres implícitos quantos direitos explicitamente declarados. Esses deveres podem consistir em ação ou omissão, dependendo da natureza do direito” (DIMOULIS, 2006, p. 105).

Segundo Dimoulis e Martins (2014, p. 60-67), os deveres fundamentais podem ser inseridos em várias categorias, quais sejam: deveres estatais implícitos e não autônomos; deveres estatais explícitos e não autônomos; deveres estatais autônomos (deveres de criminalização); deveres não autônomos dos particulares; deveres autônomos dos particulares e, por fim, os direitos fundamentais acompanhados de deveres do titular.

Dada a relevância do assunto ora em análise, impende colacionar a síntese de cada uma dessas categorias vislumbradas por Dimoulis e Martins:

Deveres estatais implícitos e não autônomos. A efetivação dos direitos fundamentais, sobretudo dos sociais, constitui um dever do Estado. Deve ser realizado com ações aprovadas (legislação conformadora e políticas públicas na esfera executivos-governamental). O mesmo acontece com as garantias de organização públicas e privadas que só podem ser efetivas por meio do cumprimento do respectivo dever de Estado. Por fim, os direitos de resistência e os direitos políticos dependem do cumprimento do dever estatal de abster-se de contidas que inviabilizem o respectivo direito.

(...)

Deveres estatais explícitos e não autônomos. Em alguns casos, a Constituição estabelece deveres explícitos do Estado diante dos indivíduos. Exemplo: o inciso LXXV do art. 5º prevê que “o Estado indenizará o condenado por erro judiciário”, fixando um dever das autoridades que corresponde ao direito daquele que foi injustamente condenado a receber uma indenização pelos danos sofridos. Também nessas hipóteses o dever fundamental tem caráter não autônomo, sendo apenas reflexo do direito fundamental.

Deveres estatais autônomos (deveres de criminalização). Peculiaridades apresentam os denominados deveres de criminalização (Strafpflichten) endereçados ao Estado (também denominados mandados ou imperativos de criminalização). A Constituição de 1988 estabelece deveres normativos do Poder Legislativo que deve tipificar e punir criminalmente determinadas condutas (exemplo: punir como crime a prática de tortura – art. 5º, XLIII, da CF).  
(...)

Deveres não autônomos dos particulares? Poder-se-ia considerar que a garantia do direito fundamental de um titular depende do reconhecimento de um respectivo dever dos demais. Valeria aqui regra segundo a qual há tantos deveres implícitos quanto direitos

explicitamente proclamados pela Constituição. Os deveres podem consistir em ação ou omissão, dependendo da natureza do direito do direito correspondente. Mas, em todos os casos, o direito de uma pessoa pressuporia o respectivo dever das autoridades do Estado e dos particulares.  
(...)

Deveres autônomos dos particulares. A Constituição estabelece deveres de determinadas categorias da população, como a educação quanto dever da família (art. 205 da CF). Nesses casos, o dever fundamental obriga os particulares a uma atuação positiva. Seu intuito é contribuir para a implementação de direitos fundamentais de terceiros. Mas não se pode afirmar, simetricamente, que os terceiros possuam o direito fundamental de exigir o cumprimento do dever diretamente pelo particular. Como reiteradamente se disse nesse capítulo, não há direitos fundamentais cujos destinatários passivos exclusivos sejam particulares (e não o Estado).  
(...)

Direitos fundamentais acompanhados de dever do titular? Alguns direitos fundamentais podem apresentar, segundo a opinião dominante, como contrapartida um dever do titular de exercer seu direito de forma solidárias, levando em consideração os interesses da sociedade.  
(...) (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 60-66)

Após cuidadosa análise dessa categorização dos direitos fundamentais, os referidos autores salientam que a Constituição Federal de 1988 revela, ainda que de modo implícito, a existência de longa lista de deveres direcionados tanto ao Estado, como a indivíduos ou a entidades abstratas, nas quais se inseririam a coletividade, a sociedade e a família, sendo que alguns desses deveres não seriam autônomos, por não constituírem reflexo de direitos fundamentais (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 67).

Em arremate, Nabais (2015, p. 62) faz a valorosa ressalva de que apenas o Texto Maior da nação pode servir de fundamento para os deveres fundamentais, devendo estes encontrar na Constituição um suporte expresso ou implícito, porquanto não há falar, nos dizeres do autor, na existência de uma cláusula de “deverosidade social” como alicerce dos deveres fundamentais.



## **4 FUNDAMENTOS E OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**

### **4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

Neste ponto, tratando especificamente do contexto brasileiro, vale destacar que a Constituição Federal de 1988 não poupou esforços para garantir um estado adequado de equilíbrio social e de bem-estar para toda a sociedade.

Como importante ponto de partida, o Texto Constitucional de 1988 previu, em seu Título I, “Dos Princípios Fundamentais”, mais especificamente nos arts. 1º e 3º, um rol de fundamentos e objetivos fundamentais balizadores da República Federativa do Brasil, visando direcionar o Estado Democrático de Direito ao desenvolvimento e progresso da nação brasileira.

Nos dizeres do Bulos (2014, p. 506), princípios fundamentais são diretrizes imprescindíveis à configuração do Estado, de forma a determinar o seu modo e sua forma de ser, constituindo, assim, o alicerce do suntuoso edifício constitucional.

Ou seja, trata-se de um conjunto de valores que representa a ideologia por de trás daquele Estado que está sendo erigido a partir da elaboração da Carta Maior da República, espelhando os postulados básicos e os fins da sociedade.

Ainda seguindo os ensinamentos de Bulos (2014, p. 506), os Princípios Fundamentais possuem força expansiva, agregando, em torno de si, direitos inalienáveis, básicos e imprescritíveis que buscam garantir a unidade da Constituição, orientar a ação do intérprete, delineando os processos decisórios, tanto dos particulares como dos poderes do Estado, e preservar o Estado Democrático de Direito.

## 4.2 FUNDAMENTOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Conforme previsão inserta no art. 1º da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

De acordo com Moraes (2016, p. 74), citando a lição de Marcelo Caetano, a soberania (art. 1º, I) se mostra como um poder político supremo e independente, não encontrando limites por nenhum outro nas ordens interna e externa que não seja voluntariamente aceito. Ou seja, a soberania é a capacidade de um Estado editar suas próprias normas, sua própria ordem jurídica, de tal modo que qualquer regra heterônoma só tenha validade se obedecidos os termos previstos na Constituição.

A cidadania (art. 1º, II), consoante ensinamentos de Bulos (2014, p. 511), é o princípio que representa o *status* das pessoas físicas que estão no pleno gozo de seus direitos políticos, credenciando os cidadãos a exercerem prerrogativas e garantias constitucionais, facultando-lhes, também, a participação na vida democrática brasileira.

No tocante ao princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), continuando com as ideias de Bulos (2014, p. 512), trata-se de postulado basilar que agrega em torno de si a unanimidade dos direitos e garantias fundamentais do homem previstos na Constituição Federal de 1988, consagrando-se como imperativo de justiça social, um valor constitucional supremo.

Moraes (2014, p. 18), por sua vez, entende que a dignidade da pessoa humana é fundamento que afasta a ideia de predomínio das concepções transpessoalistas de Estado e Nação em detrimento da liberdade individual.

Acrescenta o hoje Ministro do Supremo Tribunal Federal que a dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, o qual se manifesta na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a

pretensão ao respeito por parte das demais pessoas. Constitui, pois, um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que as limitações ao exercício dos direitos fundamentais sejam feitas de modo excepcional, sempre considerando a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos.

No que toca aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV), Bulos (2014, p. 514), salienta que “o trabalho, certamente, dignifica a existência terrena, e, quando livre e criativo, liga o homem a Deus”. Aduz que, a Constituição, por corolário, enfatiza o respeito ao trabalho em diversos pontos de seu texto, ressaltando que a ordem econômica se funda nesse primado, valorizando o trabalho do homem em relação à realidade capitalista do mercado.

Moraes (2014, p. 19) sustenta que a subsistência e o crescimento do país são garantidos pelo trabalho dos membros da sociedade e que, por tal motivo, a Constituição Federal de 1988 cuidou de prever em diversos momentos o respeito à dignidade do trabalhador, citando como exemplo seus artigos 5º, III; 6º; 7º; 8º e 194-204.

Por fim, mas não menos importante, a CF/1988 previu, como fundamento da República Federativa do Brasil, o pluralismo político, o qual, segundo Bulos (2014, p. 515), significa a participação plural da sociedade, o que envolve partidos políticos, associações, entidades de classe, igrejas, universidade, escolas, empresas e organizações em geral.

O que se busca com o fundamento em apreço é a garantia de preservação da variedade de correntes ideológicas e culturais existentes no seio da sociedade, acatando diferentes pontos de vista, ainda que conflitantes entre si, e garantindo a participação de todos e cada uma das pessoas na vida política do país, conforme ensina Moraes (2014, p. 76).

### **4.3 OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**

Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil estão elencados no art. 3º da Constituição Federal: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Moraes (2014, p 21) alerta que o rol descrito no art. 3º da CF/1988 não é taxativo, tratando-se apenas da previsão de certas finalidades primordiais a serem seguidas pela República Federativa do Brasil. Desse modo, os poderes públicos têm como missão a busca de meios e instrumentos para promover condições para consecução de tais objetivos, promovendo, assim, o desenvolvimento e o progresso da nação brasileira.

Quanto ao tema, vale citar o entendimento de Uadi Lammêgo Bulos:

O art. 3º da Carta de 1988 é originalíssimo: não mantém correspondência com nenhum outro preceito de nossas constituições anteriores. O constituinte seguiu o modelo português, cujo Texto Maior, no seu art. 92, também consagrou objetivos, tarefas, metas a serem observadas como categorias fundamentais, as quais visam assegurar a existência de uma sociedade livre, justa e solidária, procurando o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza para promover o bem-estar de todos. A enumeração do art. 3º evidencia os fins do Estado brasileiro. Não é taxativa, mas exemplificativa, não exaurindo os escopos a que se destina a República Federativa do Brasil. Disso decorre a afirmação de que, entre nós, a definição dos fins estatais promana de uma enunciação de princípios, não se esgotando, simplesmente, pela intelecção do art. 32 da Lex Mater, que deve ser analisado em conjunto com os arts. 192 e 4º. O certo é que a norma traz os objetivos definidos como categorias fundamentais, que se instrumentalizam através dos aludidos princípios. (BULOS, Uadi Lammêgo, 2014, p. 519).

Revela-se, mais uma vez, o evidente perfil programático do constituinte originário, ao apresentar metas e objetivos a serem alcançados pela nação, como fim de atingir o desejado equilíbrio social.

Destrinchando o conteúdo do art. 3º da CF/1988, Bulos (2014, p. 519-520) afirma que o objetivo fundamental de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I) é a meta prioritária da República Federativa do Brasil, aproximando-se dos ideários de liberdade, justiça e solidariedade humana.

Ao tratar do objetivo de garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, II), prossegue o autor salientando que o progresso social é um norte quase inalcançável para muitos brasileiros, diante da realidade experimentada pelo país hodiernamente. De qualquer modo, para que o desenvolvimento nacional seja possível, é necessário que sejam garantidos recursos materiais voltados à melhoria das condições de vida do homem, propiciando, assim, estabilidade, educação, saúde, cultura entre outros.

Adiante, ainda de acordo com Bulos (2014, p. 519), ante a pobreza generalizada que o Brasil enfrenta, para que se possa cogitar num efetivo desenvolvimento social, outro caminho não pode ser tomado, senão o da erradicação da pobreza e da marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais, que é o previsto no art. 3º, III, da CF/1988.

Moraes (2014, p. 21) pondera que a Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, criou o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Para viabilização desse fundo, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, autorizou a possibilidade de criação adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre produtos e serviços supérfluos, sendo que a aplicação de tais recursos deve estar direcionada a ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar entre outros programas relacionados à melhoria da qualidade de vida da população.

Por derradeiro, o art. 3º, IV, da CF/1988 traça como objetivo fundamental a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Trata-se, pois, conforme ensina Bulos (2014, p. 520), da igualdade formal, uma vez que, nesse viés, todos são iguais perante a lei em direitos e deveres.

Assim, diante do que já foi exposto até o presente ponto desta análise acadêmica, verifica-se que o ser humano, considerando sua tendência natural

associativa, instituiu uma entidade abstrata que denominamos Estado, sendo que, tendo em vista a incansável busca pelo homem da paz e do equilíbrio, criou-se toda uma estrutura para que se alcançasse o tão almejado bem comum.

Mas para que esse complexo sistema encontrasse viabilidade, a entidade estatal, em sentido *latu*, precisou buscar maneiras de se autofinanciar, de forma a captar, da própria sociedade, recursos aptos a fazer frente a todas as necessidades cuja satisfação seria de responsabilidade do Estado.

Nesse escopo, verifica-se o surgimento do arcabouço tributário, tema este que será melhor elucidado no capítulo seguinte.

## **5 TRIBUTAÇÃO**

### **5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

Para que o Estado possa cumprir sua função de garantir o bem comum da sociedade, é imprescindível que haja meios de captação de recursos materiais para que toda sua estrutura esteja apta a bem exercer seu papel.

Conforme leciona Eduardo Sabbag (2016, p. 39), a cobrança de tributos é a principal fonte de receitas públicas, com a finalidade de se atingir os objetivos fundamentais inseridos no art. 3º da Constituição Federal de 1988, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, assim como a promoção do bem-estar da coletividade.

Por tal motivo, completa Sabbag, torna-se necessário a criação de regras que possam certificar o tão relevante desiderato de percepção de recursos financeiros.

De acordo com Regina Helena Costa (2018, p. 35), o Estado possui inúmeras incumbências e entre elas se encontra a tributação, que é atividade típica estatal, indelegável e exercida mediante lei em sentido formal e material.

Acrescenta a autora que a prestação de serviços públicos, como é de conhecimento geral, implicam gastos elevados, daí por que o Estado, como regra, não pode deixar de exigir dos seus administrados prestações de caráter compulsório, que são os tributos.

Segundo Costa (2018, p. 35-36) a tributação, em linhas gerais, nada mais é que a atividade estatal de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, relevando-se como verdadeiro poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de

instrumentos que lhe possibilitem a percepção de recursos necessários à realização das atividades ao Estado confiadas.

## **5.2 CONCEITO DE TRIBUTO**

Tecidas as devidas considerações básicas sobre a questão da necessidade de financiamento do Estado, vale pontuar o entendimento específico do que se entende por tributo.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 65) ensina que, via de regra, não é função de uma lei ofertar conceitos, uma vez que sua função diz respeito à previsão de regras de comportamento. No entanto, no Brasil, diante das divergências doutrinárias acerca da definição de Tributo, optou o legislador por fornecer seu entendimento sobre a matéria, afastando, assim, as controvérsias existentes.

Assim, considerando a estrutura legalista que permeia os estudos tributários brasileiros, nada mais conveniente do que iniciar a presente análise com o conceito de tributo oferecido pela Lei 5.172/1966, mais conhecida como Código Tributário Nacional (CTN).

O artigo 3º do citado Código estabelece que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

De acordo com Luciano Amaro (2014, p. 36), o conceito ofertado pelo CTN quis explicitar o caráter pecuniário (em moeda) da prestação tributária, sua respectiva obrigatoriedade, ideia com a qual a legislação pertinente buscou evidenciar o dever jurídico de prestar o tributo imposto pela lei, abstraída a vontade das partes.

Presentes na definição, ainda se encontram a natureza não sancionatória da prestação tributária, o que afasta da noção de tributo certas prestações como multas por não cumprimento de disposições legais, e a origem legal do tributo, ideia



segundo a qual o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes, tratando-se de atividade administrativa de natureza plenamente vinculada (AMARO, 2014, p. 36).

Leandro Paulsen (2012, p. 13), sintetizando o conceito trazido pelo CTN, afirma que tributo é a prestação em dinheiro exigida de maneira compulsória pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, baseada na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação à atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, visando à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.

Costa (2018, p. 136), salienta que o conceito de tributo pode ser extraído da própria Constituição Federal de 1988, ao se analisar o capítulo dedicado à disciplina do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 e 156).

Aponta a autora:

(...) depreende-se a noção essencial desse conceito, segundo a qual tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio (COSTA, Regina Helena, 2018, p. 136).

Feitas as devidas ponderações acerca do amparo constitucional ao conceito de tributo, parte-se para sua definição legal, que, segundo Costa (2018, p. 136-137), apesar de redundante, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, explicita a essência do tributo. Assim, afinando-se ao conceito constitucional, entende-se por tributo como uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo pode impor ao devedor uma prestação em dinheiro, exigível mediante lei e inconfundível com uma sanção.

Trata-se, pois, de uma obrigação *ex lege*, que surge pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei.

Desse modo, considerando os apontamentos feitos por diversos estudiosos do tema, depreende-se que, se no passado houve severas divergências

no tocante ao conceito de tributo, tal imbróglio não mais persiste, uma vez que cuidou a legislação tributária de fornecer as devidas balizas para que houvesse adequada compreensão da matéria.

### 5.3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO

De acordo com a linha de raciocínio trazida por Hugo de Brito Machado (2004, p. 19), o tributo é o instrumento, por excelência, utilizado pelo Estado para angariar recursos financeiros.

Nos dizeres do autor, o tributo sempre existiu, onde quer que tenha existido um Estado, sendo que, valendo-se de ensinamentos proferidos por Aliomar Baleeiro, o tributo é “vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antigüidade até hoje, excluem qualquer dúvida” (BALEEIRO apud MACHADO, 2004, p. 19).

Segundo Costa (2018, p. 39), o aparecimento do fenômeno tributário confunde-se com o da própria sociedade organizada, uma vez que sua existência pode ser verificada desde os primórdios da História da humanidade. No entanto, destaca-se que, originalmente, os tributos não constituíam exigências de caráter permanente, mas eram instituídos com o intuito de gerar arrecadação visando ao financiamento de determinados propósitos, em especial a guerra.

Ainda conforme a doutrinadora, o termo tributo advém do latim *tribos* (da tribo), *tributum* e *tributos*, significando, em sentido geral, aquilo que se concede ou que sofre, por razões morais, dever, necessidade; ato público como mostra de admiração e respeito por alguém, homenagem; e tributo, enquanto imposto, contribuição.

Kiyoshi Harada (2017, p. 226), ao apresentar seus ensinamentos sobre a evolução do fenômeno da tributação, assevera que, em tempos remotos, o Estado, para fazer frente às despesas necessárias à consecução de seus objetivos, valia-se de vários meios, como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações

voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, etc.

Destaca-se o apontamento feito por Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 152) em que a exigência de tributos pelo Estado, ou seja, a obrigação dos cidadãos em fornecer prestações constantes ao poder público, encontrava severa resistência popular, porquanto, de acordo com a antiga filosofia política, essa situação era tida como ato de sujeição e espoliação de um povo por outro.

Seguindo uma linha evolutiva, ainda de acordo com Harada, tornou-se imprescindível que o Estado lançasse mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Desse modo, revelou-se a força coercitiva estatal com vistas à retirada parcial das riquezas particulares, sem qualquer contraprestação, passando, assim, o tributo a ser a principal fonte de aporte financeiro ao Estado.

Costa (2018, p. 40) pontua que as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias e feitas em forma de presentes aos líderes tribais como contrapartida pelos serviços por eles prestados à comunidade.

E a referida autora ainda acrescenta:

Os tributos passaram a ser compulsórios quando os vencidos nas guerras foram forçados a entregar seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança, pelos chefes de Estado, de parte da produção dos súditos.

Em Roma, a par dos impostos diretos e indiretos, havia tributos de natureza curiosa, exigidos durante determinados períodos do Império, tais como os incidentes sobre as janelas e o ar, as portas e colunas, as telhas, as chaminés e fumaças e até sobre as latrinas e mictórios.

Igualmente interessante anotar que, no início do Império Romano, bipartia-se o tesouro em *aerarium* e *fiscus*, o primeiro considerado órgão arrecadador do Senado, ou do povo, e o segundo, órgão arrecadador do Imperador. Mais tarde, os dois tesouros fundiram-se num só.

Na idade média, os Tributos alfandegários, na Inglaterra, “eram designados como “costumes” (*magna customa*, *parva customa*), palavra que expressa a tradição de exigi-los a Coroa sobre os que faziam o comércio para fora, por mar ou terra. Até hoje, esses direitos aduaneiros conservam o nome de custos, assim como permanece a denominação de *Custom House* para designar a alfândega. (COSTA, Regina Helena, 2018, p. 40).

Percebe-se, pois, que a questão tributária ao longo da evolução da sociedade, sempre teve como ponto de partida a necessidade de se financiar a entidade estatal, seja esse patrocínio legítimo ou não.

Diante dos impasses relacionados à histórica abusividade na cobrança de tributos, verifica-se que tal ato, de uma forma ou de outra, foi alvo de intensas revoltas no seio da sociedade, sempre com o objetivo de impor limites ao poder fiscal do Estado.

Ensina Paulsen (2012, p. 8) que a necessidade de defesa da liberdade e da propriedade foi o motor das reações à arbitrariedade do poder. Nesse contexto, destaca a criação de mecanismos jurídicos de limitação do poder fiscal do rei pela Espanha e Portugal, os quais traziam a ideia da necessidade de consentimento das forças sociais para cobrança de tributos.

Leandro Paulsen ainda ressalta o famoso caso da Carta Magna de 1215 da Inglaterra, na qual, na seara tributária, houve limitação da capacidade arrecadatória do Estado, ficando consentida a cobrança de três tributos tradicionalmente admitidos, sendo, contudo, estabelecido que a exigência de qualquer outro fosse previamente autorizada por um concílio.

Costa (2018, p. 41) preconiza que, no século XVIII, a consciência dos povos civilizados já se encontrava fortemente direcionada ao entendimento de que a exigência de impostos deveria observar a capacidade contributiva, sendo que diversas manifestações políticas, ao longo da história, puderam ser atribuídas, ainda que indiretamente, à sua inobservância.

Neste ponto, convém destacar o histórico feito por Regina Helena Costa sobre revoluções que tiveram como estopim a questão tributária:

Assim, a *Boston Tea Party* (1773), evento no qual o povo rebelou-se contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas Colônias, entre elas a de chá, consistiu num importante precedente da Independência Americana.

Também a Revolução Francesa (1789), que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luís XVI, que o obrigava a sangrar o povo com impostos.

No Brasil, igualmente, ocorreram conflitos motivados pela tributação excessiva, dos quais o mais relevante a Inconfidência Mineira,

provocada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da coleta da derrama (1788-1792), mediante a qual o Rei de Portugal tinha direito ao quinto do outro, isto é, a 20% de todo metal extraído do Brasil.

Também a chamada Revolução Farroupilha (1835-1845), que teve como fator determinante do conflito, a par de questões de política interna e externa, a manutenção de tributos diferenciados sobre o Rio Grande do Sul (COSTA, Regina Helena, 2018, p. 41).

Tais apontamentos históricos se mostram relevantes na contextualização da questão tributária no âmago de uma sociedade. Afinal, como afirmando por alguns autores, tributo é um mecanismo de invasão patrimonial do Estado em “desfavor” do particular.

As aspas foram colocadas propositalmente como elemento incitador da questão que permeia este trabalho acadêmico, que é a verificação da percepção social da tributação, afinal, não é difícil de notar partidários da tese de que a tributação é inequivocamente um instrumento vil e ilegítimo, independente dos fins almejados com a arrecadação.

Por outro lado, há quem defenda a importância do tributo para o desenvolvimento e equilíbrio da sociedade, uma vez que tudo aquilo que é despendido em prol dos cofres públicos, retorna, ainda que indiretamente, em forma de prestações estatais que beneficiariam toda a população.

#### **5.4 BREVE DISTINÇÃO CONCEITUAL ENTRE IMPOSTO E TRIBUTO**

Conforme visto anteriormente, a própria legislação tributária, mais especificamente o artigo 3º da Lei 5.172/1966, do Código Tributário Nacional, prevê que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No entanto, principalmente se considerarmos a ótica emanada do senso comum sobre a questão, nota-se que existe muita confusão a respeito dos termos “imposto” e “tributo”, os quais são largamente utilizados como expressões sinônimas,

a designar qualquer cobrança periódica feita pelo Estado em relação aos particulares.

Em termos técnicos, tributo e imposto estão longe de se apresentarem como conceitos coincidentes.

Harada (2017, p. 236-237) afirma que tributo é gênero de que são espécie os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sendo, especificamente em relação aos impostos, exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do poder de império conferido ao Estado.

Acrescenta que o fato gerador de um imposto é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Costa (2018, p. 141), por sua vez, salienta que a Constituição Federal, mais precisamente nos artigos 145, I, 153, 155 e 156, promove repartição de competências tributárias, prevendo situações fáticas que não possuem nenhuma conduta do Poder Público, ou seja, distanciada de qualquer atuação estatal. Assim, basta que o sujeito passivo da relação tributária realize qualquer das situações previstas em lei para que a pessoa política competente esteja autorizada a exigir o imposto correspondente, não havendo necessidade de que se verifique qualquer contraprestação direta ao sujeito passivo.

Ainda segundo Costa (2018, p. 141), imposto é a mais proeminente das modalidades tributárias, precisamente porque sua exigência não depende de contraprestação do Estado, sendo relevantíssimo instrumento arrecadatório do Poder Público.

Paulsen (2012, p. 23), seguindo a mesma linha de raciocínio, assevera que os fatos geradores de impostos serão situações que dizem respeito ao contribuinte e não ao Estado, não havendo falar, pois em vinculação a qualquer atividade do Estado.

Desse modo, alerta o doutrinador, os produtos dos impostos não podem ser previamente afetados a determinado órgão, fundo ou despesa, em respeito à

determinação contida no art. 167, IV, da CF/1988, salvo as exceções estabelecidas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária.

Observa-se que os autores são convergentes em suas manifestações, o que não poderia ser diferente, pois o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, tal como ocorre com o Tributo, oferta o conceito de imposto. Confira:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Vale destacar que, para os fins almejados pela presente elucidação, considerando a retórica inerente ao desenvolvimento de pesquisas acadêmicas, optaremos por nos valer da acepção mais técnica, respeitando, assim, as nuances distintivas entre o gênero tributo e suas espécies, dentre as quais se incluem o imposto.

## 5.5 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Como ponto de partida da análise do presente tópico, tem-se por oportuna a lição ofertada por Miguel Reale (2002, p. 303), no sentido de que “toda forma de conhecimento filosófico ou científico implica a existência de *princípios*, isto é, de certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber”.

Nessa linha de entendimento, salienta-se que no, âmbito tributário, existem alguns princípios que foram estabelecidos pelo ordenamento jurídico como forma de balizar a construção legislativa dos tributos a serem criados, fazendo com que estes não se afastem da moldura daquilo que seria aceito pela sociedade.

De acordo com Leandro Paulsen (2012, p. 46), ao iniciar seus ensinamentos sobre a questão principiológica do Direito Tributário, assevera que normas podem consistir em regras ou em princípios, dependendo de sua estrutura normativa. Configuram-se como regras quando propõem simples normas de conduta

a serem observadas no caso concreto, e são princípios quando indicam valores a serem promovidos.

Conforme preconiza Hugo de Brito Machado (2004, p. 45), os princípios existem para proteger o cidadão contra abusos do poder estatal. E acrescenta que, por conta desse elemento teleológico, o intérprete da norma busca nos princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Regina Helena Costa (2018, p. 81), por sua vez, afirma que princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação das normas jurídicas.

Analisando diversas doutrinas sobre a questão dos princípios aplicáveis à seara tributária, percebe-se que os autores que discorrem sobre o tema apresentam rol nem sempre coincidente de tais princípios.

No entanto, como pontua Machado (2004, p. 45), destacam-se os princípios que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns aos mais variados sistemas jurídicos, quais sejam, os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego.

Esclareça-se, contudo, que, considerando o viés deste estudo, dar-se-á especial atenção ao princípio da legalidade tributária.

Sabe-se que o princípio da legalidade se apresenta como uma limitação formal ao poder de tributar. O Estado, em seu afã de ver seus cofres fartamente abastecidos, não mediria esforços para angariar a maior quantidade de recursos financeiros possíveis. Ocorre que tal situação levaria a situações de extrema arbitrariedade estatal, gerando intensas insatisfações entre os cidadãos e severa instabilidade social.

Por tal motivo, ao longo da evolução da sociedade, foram construídas ideias no sentido de que o Estado, ao se valer de seu poder de império para transferir compulsoriamente parte do patrimônio particular para seu domínio,



necessitaria observar cautelosamente limites adequados no exercício da tributação, sendo, acima de tudo, imprescindível a verificação do consentimento dos cidadãos.

José Casalta Nabais (2015, p. 321) explica que o princípio da legalidade advém precisamente da necessidade de assentimento dos contribuintes em relação à questão tributária.

O mesmo autor acrescenta:

Com efeito, pode hoje afirmar-se que, a partir do século XI, se encontra definitivamente enraizado nos povos europeus a ideia de que os impostos, por afectarem a liberdade pessoal – e a segurança jurídica necessária à preservação dessa liberdade, não deviam ser cobrados sem que tivesse, sido criados com o consentimento dos seus destinatários, consentimento esse expresso através dos respectivos representantes corporativos nas Cortes, Estados Gerais, (...) (NABAIS, José Casalta, 2015, p. 321).

Diante da evidente delicadeza que a questão tributária apresenta, nada mais adequado que o ato de cobrar tributos seja realizado com respaldo em uma espécie de aval por parte dos cidadãos, entendimento esse que gerou a célebre frase: *no taxation without representation*.

Sendo assim, conforme palavras proferidas por Hugo de Brito Machado (2004, p. 46), “o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas”.

Quanto ao aspecto histórico do princípio da legalidade, Regina Helena Costa (2018, p. 91) afirma que sua origem remonta ao século XIII, momento em que João Sem-Terra, então rei da Inglaterra, apresentou a Magna Carta de 1215, documento que assegurou a criação de tributos somente após a aprovação do Parlamento.

Por outro lado, consoante estudo realizado por Eduardo Paiva Borba (2005, p. 123), a Magna Carta não teria sido a primeira a conter o significado do princípio da legalidade, pois existem outros fatos históricos, ainda mais antigos, ocorridos entre os séculos XI e XII, que demonstram a ideia de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta sem deliberação dos órgãos legislativos competentes.

Nesse escopo, pontua o referido autor, que a carta Magna inglesa de 1215 apenas reconheceu um costume já existente naquele período.

Eduardo Sabbag, analisando o princípio da legalidade tributária encartado na Constituição Federal de 1988 (2016, p. 64), ensina que, no plano conceitual, o referido princípio é um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional, encarando o aludido princípio como o vetor dos vetores. No plano axiológico, a legalidade tributária apresenta elevada carga valorativa, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica, vetores indissociáveis no âmbito tributário.

Sobre o tema, a Constituição Federal de 1988 apresenta a seguinte disposição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

Trata-se, pois, da consagração, em sede constitucional, do princípio da legalidade tributária, o qual impõe a edição de lei para que seja instituído ou majorado o tributo.

Destaca-se que tal ato normativo, segundo Costa (2018, p. 91-92), deve estampar em seu conteúdo a hipótese de incidência tributária; as desonerações tributárias, compreendidas nesse quesito as isenções, reduções, deduções, etc.; as sanções fiscais; as obrigações acessórias; as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário e a instituição e a extinção de correção monetária do débito tributário.

Neste ponto, convém salientar que, de acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional, cujo conteúdo será colacionado a seguir, em evidente harmonia com o postulado constitucional de legalidade, a lei que instituir um tributo deve conter certos elementos obrigatórios, quais sejam, a alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador (SABBAG, Eduardo, 2016, p. 68).

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Percebe-se, pois, indo além da simples legalidade, que na seara tributária se mostra presente a questão da legalidade estrita, ou seja, ainda conforme lição apresentada por Eduardo Sabbag (2016, p. 68), são reservadas exclusivamente à lei a instituição de tributos, a suspensão, a extinção e exclusão do crédito tributário, a cominação de penalidade, a fixação de alíquota e de base de cálculo e, ainda, a definição do fato gerador da obrigação principal, bem como seu sujeito passivo.

Nesse viés, Borba (2005, p. 127), citando os apontamentos feitos por Hugo de Brito Machado, salienta que um dos caminhos para compreensão do princípio da legalidade tributária é a definição de como se satisfaz formalmente o aludido preceito, uma vez que podemos nos referir tanto à lei em sentido formal, quanto à lei em sentido material. Assim, a Constituição Federal determina que a lei instituidora de tributos deve, obrigatoriamente, ser lei tanto em sentido formal, em nome da segurança jurídica, quanto lei em sentido material, decorrência do princípio da isonomia.

Por tudo isso, afirma-se que, diante da evidente aspereza que tangencia a questão da inversão patrimonial entre particulares e Estado, qualquer movimentação do poder público nesse norte deve ser precedida de adequada aceitação dos cidadãos, por meio de leis aprovadas por órgão legislativo, seja sob a visão da legalidade estrita ou não. Sem tal consentimento, seria ilegítima qualquer investida estatal no sentido da cobrança de tributos.

## 5.6 O CARÁTER COMPULSÓRIO DOS TRIBUTOS

Feitas as devidas explicações sobre o princípio da legalidade, bem como acerca das diferenças entre tributo e imposto, conceitos que muitas vezes acabam se cruzando e sendo confundidos, especialmente por aqueles que não possuem domínio técnico do assunto, cabe-nos retomar a discussão sobre os assuntos que permeiam a tributação enquanto gênero.

O presente ponto abordará uma das mais controvertidas nuances da tributação, que é o seu caráter compulsório, tema que possui íntima conexão com a abordagem central deste estudo, que é a análise da expressão popularmente difundida de que “imposto é roubo”.

Não é necessário que se proceda a profundas elucubrações para que se chegue à conclusão de que o grande alicerce do citado dito popular é precisamente a impossibilidade de o indivíduo escolher se irá ou não abrir mão de parcela de seu patrimônio para financiar a entidade estatal.

De acordo com Paulsen (2013, p. 13), o caráter compulsório do tributo se revela evidente quando a CF/1988 coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária (princípio da legalidade), revelando, assim, a natureza compulsória de obrigação *ex lege*, do tributo, o qual deverá ser adimplido independentemente da concorrência da vontade do sujeito passivo.

Eduardo Sabbag (2016, p. 419) ensina que o tributo não diz respeito a uma relação contratual, voluntária ou facultativa, pois se insere no âmbito do Direito Público, o que faz surgir seu caráter compulsório.

Segundo o autor, a tributação, por ser dotada de coercibilidade, não dá azo à autonomia da vontade, traduzindo-se o tributo em receita de natureza derivada, por ser cobrada pelo Estado no seu poder de império, tendente a auferir recursos do patrimônio particular para o do Estado.

Vale citar, ainda, o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 35) no sentido de que o caráter compulsório do tributo diz respeito ao

comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, quaisquer prestações voluntárias. Ou seja, a efetivação da obrigação tributária independe da vontade do sujeito passivo, que deve ser adimplida, ainda que contra seu interesse.

E arremata afirmando que, “Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária” (CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, p. 35).

Válida elucidação também é trazida por Hugo de Brito Machado (2004, p 65), segundo o qual o dever de pagar tributo surge de modo independente da vontade. No entanto, não se pode afirmar que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório.

Segundo Machado, a “distinção essencial há de ser vista no momento do nascimento da obrigação, e não no momento de seu adimplemento. Por isto é que se explica a clássica divisão das obrigações jurídicas em legais, ou *ex-lege*, e contratuais, ou decorrentes da vontade”. No caso da prestação tributária, a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.

Diante dos apontamentos ora ofertados, tem-se que o ato de tributar advém da vontade estabelecida na legislação pertinente, a qual sujeita a todos os indivíduos que praticam a hipótese de incidência prevista na norma, ainda que não haja qualquer consentimento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

## **6 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E UMA ANÁLISE JURÍDICA SOBRE A EXPRESSÃO “IMPOSTO É ROUBO”**

### **6.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

De início, vale frisar que os desígnios relacionados à questão da análise da frase “imposto é roubo” advém de constatações de natureza eminentemente empírica.

Nos mais diversos grupos sociais, espaços para debates, meios acadêmicos, etc, percebe-se que tal expressão está cada vez mais difundida, gerando calorosas discussões sobre a temática atinente ao financiamento estatal.

Partindo de um ponto de vista meramente apriorístico, sem quaisquer pretensões científicas, nota-se que a difusão dos debates pertinentes ao tema ganharam especial força a partir da crise política enfrentada pelo país a partir de 2013, momento em que a sociedade promoveu intensas manifestações, que ficaram conhecidas como as “jornadas de junho de 2013”.

Mas o discurso ora em análise atingiu seu ápice no ano de 2015, com o agravamento da crise econômica brasileira, mormente quando relacionado ao contexto do intenso desequilíbrio fiscal experimentado pelo país, o que levou muitas pessoas a questionar o papel do Estado na sociedade.

O discurso é consideravelmente difundido. Para se ter um parâmetro mais objetivo, em pesquisa realizada no sítio da internet [www.google.com.br](http://www.google.com.br), no dia 27 de novembro de 2018, utilizando a expressão “imposto é roubo”, percebe-se o retorno de aproximadamente 66.300 (sessenta e seis mil e trezentos) resultados de páginas nas quais a frase foi empregada.

O que dever ser destacado é que o tema em apreço permite discussões infundáveis, permeando argumentos de toda ordem e sob as mais diversas óticas de abordagem.

Mas quais são as principais premissas que amparam a ideia de que o imposto é roubo?

Existem diversas correntes que defendem tal ideia, sendo algumas dotadas de bons fundamentos e com coerência lógica, outras, por outro lado, apresentam apontamentos que se mostram, na verdade, como mera replicação de pontos de vista lançados por terceiros e fora de qualquer contexto e sem nenhum embasamento, possivelmente em decorrência do chamado “comportamento de manada”, situação em que, a grosso modo, conforme o sítio eletrônico Wikipedia.com, indivíduos de um determinado grupo apresentam comportamento semelhante, inexistindo, contudo, racionalidade no modo de agir.

A corrente de pensamento que mais se preocupa em trazer embasamentos a amparar a ideia de que imposto é roubo é aquela propagada pelos defensores de uma visão libertária, por apresentarem um posicionamento fortemente fundamentado nos ideais de liberdade, sempre calcados no princípio da não-agressão, o que descamba para a noção de que o Estado seria uma instituição dispensável, o que pode soar como algo radical e delirante para muitos.

De acordo com posicionamento de Laurence Vance (2015), tem-se que a visão libertária sobre impostos é a de que tal forma de financiamento estatal não deveria existir, pois tributação se enquadraria como roubo, um agressivo mecanismo de coerção estatal, o que violaria frontalmente o princípio da não-agressão.

Nesse diapasão, Paulo Kogos (2013) traz a compreensão no sentido de que tudo aquilo que um indivíduo ganha a ele pertence. Assim, qualquer outra forma de distribuição seria arbitrária e agressiva. Caso alguma entidade force alguém a entregar parcela de seu patrimônio, por menor que seja, estará configurada uma situação em que o indivíduo estaria sendo escravizado, tendo em vista a obrigação de se trabalhar de maneira forçada a um terceiro.

Vale ponderar que diversos posicionamentos defensores do enquadramento do imposto como roubo valem-se da premissa de que o ato de tributação assim é considerado, pois não se origina de uma relação consensual, refutando qualquer viés de legitimidade do Estado em impor regras de natureza tributária.

Kogos (2013) ainda explica que o Estado não é fonte legítima de autoridade, uma vez que nunca houve assinatura de um suposto contrato social, sendo que ninguém teria concordado em fazer parte do sistema em atual vigência.

Desse modo, o que se nota desse breve introito capitular é que a problemática do financiamento estatal por meio de prestações compulsórias por parte dos cidadãos tangencia questões de natureza jurídica, social, filosófica, ética, etc. No entanto, a abordagem que se pretende dar ao tema é aquela voltada para as nuances jurídicas da questão.

## **6.2 A (IM)PROPRIEDADE TÉCNICA DA EXPRESSÃO “IMPOSTO É ROUBO”.**

### **6.2.1 Breves apontamentos sobre o regime democrático brasileiro**

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1º, prevê que a “República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”.

Logo adiante, em seu parágrafo único, consta que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Segundo Alexandre de Moraes (2016, p. 56), as palavras iniciais trazidas pelo Texto Maior de 1988 apresentam duas grandes qualidades do Estado Constitucional, quais sejam, o Estado de Direito e o Estado Democrático.

Conforme ensina o autor, o Estado do Direito apresenta, como premissas, a primazia da lei; o sistema hierárquico de normas garantidoras da segurança jurídica; a observância obrigatória da legalidade pela administração pública; separação dos poderes como garantia da liberdade ou controle de possíveis abusos; reconhecimento da personalidade jurídica do Estado; reconhecimento e garantia dos



fundamentais e a possibilidade de controle de constitucionalidade das leis como forma de se evitar o despotismo do Poder Legislativo.

O Estado Democrático, por sua vez, tem como desígnio principal o afastamento do autoritarismo e da concentração de poder, o que pode ser alcançado por meio da participação ativa das pessoas na vida política do país (MORAES, Alexandre, 2016, p. 57-58).

Depreende-se da leitura do texto constitucional, conforme explica Pedro Lenza (2014, p. 80) que o regime democrático adotado pelo ordenamento jurídico pátrio possui natureza híbrida, uma vez que o povo desempenha o poder de maneira indireta, por meio da chamada democracia representativa (representantes eleitos) ou de forma direta, a qual é exercida pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, mediante plebiscito, referendo, e iniciativa popular.

Neste ponto, vale colacionar a elucidação do tema trazida por Lenza:

De modo geral podemos classificar os regimes democráticos em três espécies: a) democracia direta, em que o povo exerce por si o poder, sem intermediários, sem representantes; b) democracia representativa, na qual o povo, soberano, elege representantes, outorgando-lhes poderes, para que, em nome deles e para o povo, governem o país; e e) democracia semidireta ou participativa, um "sistema híbrido", uma democracia representativa, com peculiaridades e atributos da democracia direta, a qual, conforme observação de Mônica de Melo, constitui um mecanismo capaz de propiciar, "além da participação direta, concreta do cidadão na democracia representativa, controle popular sobre os atos estatais". (LENZA, Pedro, 2014, p. 1239)

Verifica-se, pois, que o Estado Democrático de Direito previsto na Constituição Federal de 1988 será, em linhas gerais, regido por meio de representantes eleitos democraticamente, os quais estarão incumbidos de elaborar autonomamente o regramento legal que regulará a sociedade como um todo, independentemente da aceitação individual de cada um.

Conforme valioso ensinamento de Miguel Reale (2004, p. 48-49) as normas jurídicas são postas por terceiros, podendo aquelas coincidir ou não com as convicções que os indivíduos têm sobre o assunto tratado.

E acrescenta que “podemos criticar as leis, das quais dissentimos, mas devemos agir de conformidade com elas, mesmo sem lhes dar a adesão de nosso espírito” (REALE, Miguel, 2004, p. 48).

Ou seja, as leis valem objetivamente, a todos se dirigem indistintamente e todos devem a elas fiel respeito, sob pena de se instaurar a completa desordem no seio social, o que certamente não seria a situação mais desejosa para os indivíduos que, presumidamente, buscam paz e equilíbrio.

### **6.2.2 “Imposto é roubo” ou “tributo é roubo”?**

Como visto anteriormente, muita confusão se faz a respeito da distinção entre os termos “imposto” e “tributo”. Ficou esclarecido que imposto representa espécie do gênero tributo, o qual, por sua vez, de acordo com previsão contida no art. 3º do Código Tributário Nacional “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Já o imposto, nos dizeres do art. 16 do Código Tributário Nacional, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A primeira leitura empírica que se faz da expressão “imposto é roubo” é que aqueles que a defendem encaram como algo inaceitável qualquer forma compulsória de financiamento estatal, o que, diante das diferenças terminológicas já apresentadas, a melhor construção seria melhor representada pela assertiva “tributo é roubo”.

Mas a análise não pode se encerrar assim de maneira tão simplista. Para que se possa fazer a devida adequação do termo, é necessário que se faça, primeiramente, distinção do que se entende por estado fiscal e estado tributário.

Nas palavras de Nabais (2003, p. 3), entende-se por tributário “um estado predominantemente assente em termos financeiros, não em tributos unilaterais (impostos), mas em tributos bilaterais (taxas, contribuições especiais, etc.)”.

Pelo estado tributário, a contraprestação estatal estaria relacionada a uma atividade estatal imediata. Ou seja, a grosso modo, se o estado realizou determinada atividade, o estado recebe a respectiva remuneração.

Por outro lado, tem-se o chamado estado fiscal, que, ainda de acordo com Nabais (2003, p. 1), é o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos. E Acrescenta que a “‘estadualidade fiscal’ significa, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”.

Em estudo apresentado por Marianna Motta (2007), ficou consignado que, no estado fiscal, as necessidades públicas são eminentemente satisfeitas pelo estado e suas divisões, e não por serviços prestados diretamente pelos cidadãos. Nesse caso, os encargos em dinheiro exigidos dos cidadãos para custear as atividades estatais deixam de ser esporádicos e passam a ser regulares e estáveis.

Nessa esquelha de raciocínio, ao se analisar a questão arrecadatória unicamente sob o enfoque do estado tributário, poder-se-ia perfeitamente afastar qualquer caráter agressivo, opressor, ou até mesmo imoral dos recursos financeiros dirigidos ao estado, uma vez que se estaria falando, no caso, em contrapartida por serviços por ele prestados, situação em que, em caso de ausência de pagamento, seria possível falar em enriquecimento ilícito pelo indivíduo beneficiário da prestação estatal.

Diante disso, entende-se preferível a utilização do termo “imposto”, pois a grande irresignação popular que ensejou a criação do bordão “imposto é roubo” parece estar relacionada à permanente necessidade de transferir, independente da vontade ou de qualquer contraprestação estatal, parte do patrimônio particular aos cofres públicos para que o estado direcione os valores arrecadados de acordo com as necessidades e conveniências do momento.

### 6.2.3 A utilização do termo “roubo”

A constante utilização da expressão “imposto é roubo”, ainda que a intenção daqueles que a propagam não seja a realização de uma manifestação com apelo técnico, faz-nos questionar a correção, sob a ótica jurídica, do emprego do termo.

Para iniciarmos a presente análise, vale destacar a previsão inserta no art. 157 do Código Penal, dispositivo legal que trata da figura típica do roubo:

Art. 157 - Subtrair coisa móvel alheia, para si ou para outrem, mediante grave ameaça ou violência a pessoa, ou depois de havê-la, por qualquer meio, reduzido à impossibilidade de resistência: (...)

Ciente disso, ao se proceder a uma análise simplista e sem maiores pretensões técnicas, seria aceitável a possibilidade de se enquadrar a cobrança de imposto como uma modalidade de roubo.

De modo gritantemente superficial, poder-se-ia afirmar que o Estado, enquanto sujeito ativo do “crime”, estaria subtraindo coisa alheia móvel (pecúnia), mediante grave ameaça, tendo em vista que o não pagamento de impostos pode ensejar retaliações estatais e, por fim, haveria a redução da possibilidade de resistência da “vítima”, uma vez que não há possibilidade de se optar pelo pagamento ou não de impostos, por se tratar de prestação de caráter compulsório.

Ocorre que, como afirmado anteriormente, a referida análise não passa de uma visão extremamente vaga e imprecisa sobre a questão técnica do uso da palavra “roubo” na situação ora em apreço.

Tecidas essas considerações preliminares, cabe, neste momento, partir para uma investigação mais aprofundada do tema, respaldada em posições doutrinárias acerca do tipo penal “roubo”, previsto no art. 157 do Código Penal.

Guilherme de Souza Nucci (2014, p. 982-991) destrinchando a figura penal do “roubo”, salienta que o crime ora em apreço nada mais é que um furto associado a outras figuras típicas, com as originárias do emprego de violência ou de grave ameaça, podendo ser seu sujeito passivo e ativo qualquer pessoa.

No magistério de Cleber Masson (2014, p. 321), afirma-se que no núcleo do tipo penal roubo, a palavra “subtrair” significa o ato de tirar algo de alguém, invertendo o título da posse do bem, com ânimo de tê-la em definitivo, sem que haja permissão da vítima.

O art. 157 do Código Penal, ao prever a questão da grave ameaça, ainda de acordo com Masson, quer dizer que o agente do crime realiza promessa de mal grave iminente e verossímil, ou seja, passível de realização. Já a “violência”, prevista no citado artigo do Código Penal, consiste no emprego de força física sobre a vítima, mediante lesão corporal ou vias de fato, com o intuito de paralisar ou dificultar seus movimentos, impedindo, dessa forma, sua defesa (MASSON, Cleber, 2014, p. 321-322).

Ciente disso, retoma-se o raciocínio de que, ainda assim, seria possível enquadrar o pagamento de impostos na figura penal “roubo”, pelas razões já alinhavadas anteriormente.

Nessa esteira, emerge a necessidade de se analisar o conceito analítico de crime.

Consoante ensinamentos ofertados por Rogério Greco (2017, p. 227-228), a função do conceito analítico do crime é a análise de todos os elementos ou características que integram o conceito de infração penal. De tal modo, para que haja crime, é necessário que o agente tenha praticado uma ação típica, ilícita e culpável.

Pondera o autor que o crime é um todo unitário e indivisível, ou seja, para que fique configurado um crime, repita-se, é imperioso que haja a conjunção desses três elementos (ação típica, ilícita e culpável), caso contrário estaremos diante de um indiferente penal.

E é a esse preciso ponto que deve ser conferida atenção redobrada. Veja-se que, amparando-se nas ideias de Greco (2017, p. 228), a noção de ilicitude deve ser compreendida como antijuridicidade, que é a relação de contrariedade que se estabelece entre a conduta do agente e o ordenamento jurídico.

Segundo Rogério Sanches Cunha (2017, p. 253), para existir um crime, deve ser demonstrado que a conduta perpetrada gerou um resultado amoldado a um tipo penal (fato típico) e, em seguida, é imprescindível verificar se essa violação típica não é permitida pelo ordenamento jurídico. Em havendo tal permissão, desaparecer-se-á o próprio crime.

Destarte, considerando a premissa hipotética de que a cobrança de impostos seja considerada como uma atividade amoldada a um tipo penal e eivada de alta carga de reprovabilidade social, não seria adequado qualificá-la como crime, pois é cediço que a tributação estatal encontra forte respaldo legal, sendo, inclusive, o princípio da legalidade alçado à condição de verdadeiro pilar da relação entre Estado e contribuinte, por força constitucional.

Assim, nos dizeres do art. 23 do Código Penal, artigo que trata da exclusão de ilicitude, não há falar em crime quando o agente pratica o fato em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito.

A propósito (grifo nosso):

Exclusão de ilicitude

Art. 23 - Não há crime quando o agente pratica o fato:

I - em estado de necessidade;

II - em legítima defesa;

III - em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito.

Ademais, não parece crível considerar algo criado pelo ordenamento jurídico, no caso, a cobrança de impostos, como um ato criminoso tipificado como roubo, que nada mais é que outra figura estabelecida pelo mesmo ordenamento jurídico. Haveria, na hipótese, uma evidente colisão de preceitos legais.

Ou seja, ao defender friamente a expressão “imposto é roubo”, estar-se-ia se valendo de conceitos e nuances criadas pelo ordenamento jurídico, para tentar invalidar automaticamente outro instituto criado pelo mesma ordem legal, o que não se mostra facilmente aceitável.

De outro norte, seria possível considerar o Estado como sujeito ativo de crime?

Primeiramente, vale destacar que, de acordo com o ensinamento de Paulsen (2012, p. 29), o sujeito ativo de qualquer tributo tem de ser, necessariamente, uma pessoa jurídica de direito público, tendo em vista o comando inserido no art. 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Segundo previsão do art. 41 do Código Civil, são pessoas de direito público interno a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os Territórios:

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

(...)

Desse modo, fazendo um adendo à indagação anteriormente realizada, o Estado, enquanto pessoa jurídica, pode ser considerado sujeito ativo de crime?

De início, consigne-se que existe vasta discussão acerca da possibilidade ou não de uma pessoa jurídica ser responsabilizada criminalmente por alguma conduta por ela perpetrada.

Por oportuno, é importante que fique esclarecido que não faz parte da linha de pesquisa proposta o aprofundamento acerca da temática atinente à responsabilidade penal da pessoa jurídica, o que careceria de um trabalho específico, motivo pelo qual será demonstrado, de modo sucinto, o entendimento atual sobre a questão.

Assim, de acordo com Rogério Greco (2017, p. 309), a pessoa jurídica não possui vontade própria, uma vez que o ente jurídico, sem o auxílio das pessoas físicas que a dirigem, nada faz, não se podendo falar, portanto, em conduta de pessoa jurídica.

Dessa forma, por essa linha de compreensão, não se pode falar em crime sem conduta (*nullum crimen sine conducta*), o que afastaria qualquer possibilidade de se imputar práticas criminosas a uma pessoa jurídica.

Ocorre que o STF e o STJ vêm proferindo decisões no sentido que pessoas jurídicas podem ser responsabilizadas penalmente por crimes ambientais, tendo em vista a interpretação dada ao art. 225, § 3º, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual, *in verbis*:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

(...)

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Vale conferir a lição apresentada por Rogério Sanches Cunha sobre o tema em análise:

(...) tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica praticam crimes (ambientais), podendo ambas ser responsabilizadas administrativa, tributária, civil e penalmente. A pessoa jurídica, no entanto, só pode ser responsabilizada quando houver intervenção de uma pessoa física, que atua em nome e em benefício do ente moral, conforme dispõe o art. 3º da Lei 9.605/98. Esta corrente chegou a ser adotada pelo STJ. O STF, no entanto, decidiu em sentido diverso, concluindo que a responsabilização penal da pessoa jurídica independe da pessoa física. Argumentou-se que a obrigatoriedade de dupla imputação caracterizaria afronta ao art. 225, § 3º, da Constituição Federal, pois condicionaria a punição da pessoa jurídica à condenação simultânea da pessoa física (CUNHA, Rogério Sanches, 2017, p. 165)

Por essa linha de entendimento, nota-se que não há respaldo legal ou jurisprudencial a admitir que pessoas jurídicas pratiquem crimes contra o patrimônio, uma vez que a responsabilização penal tem sido admitida unicamente em relação a crimes ambientais.

Seguindo outra vertente e partindo da ideia hipotética de que o entendimento anteriormente seja superado, passando o ordenamento jurídico pátrio a permitir responsabilização da pessoa jurídica por qualquer tipo de crime, seria



viável a configuração de um crime em decorrência da cobrança de impostos pelo Estado? A resposta certamente é negativa.

Neste ponto, convém lembrar o conceito de tributo ofertado pelo próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, segundo o qual “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Da definição ora exposta, destaca-se o trecho em que se afirma que o tributo é instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É cediço que a validade de qualquer cobrança de natureza tributária depende invariavelmente da existência de uma lei que respalde tal ato.

De acordo com Paulsen (2012, p. 14), a instituição por lei prevista no art. 3º do CTN se refere a um requisito de validade do tributo, considerando-se inconstitucional a instituição de tributo sem lei, ficando sem sustentação sua cobrança.

O mesmo autor, ao discorrer sobre a questão da cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, assevera que, uma vez ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Não há, pois, espaço para juízos de oportunidade e de conveniência, estando a autoridade adstrita ao fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias (PAULSEN, Leandro, 2012, p. 14).

Ainda sobre o tema, vale colacionar entendimento de Hugo de Brito Machado:

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que

estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

Diante disso, observa-se grande viés legalista nas relações tributárias, uma vez que todo e qualquer movimento realizado pelo Estado em relação à cobrança de impostos há de estar respaldado em algum ato normativo o qual, por sua vez, há de ser elaborado pela autoridade competente.

Oportunamente, é salutar que se dê destaque ao posicionamento encampado por Eduardo Sabbag (2016, p. 65) que, ao citar Pontes de Miranda, afirma que a legalidade na tributação significa o povo tributando a si mesmo. Desse modo, sendo a lei uma expressão da vontade coletiva, não parece aceitável a ideia de que o povo possa oprimir a si mesmo.

Assim, arremata o citado autor, o ato de ser instituído em lei, significa que o tributo foi consentido, sendo, pois, da essência do regime republicano que os indivíduos só devem pagar os tributos aos quais ofereceram consentimento.

Por tudo isso, caminha-se para a conclusão de que é equivocado, sob uma ótica estritamente jurídica, o emprego do termo “roubo” na sentença “imposto é roubo”, pois não se pode admitir que um ato respaldado por legislação própria seja considerado como criminoso.

Por óbvio, e é importante que se esclareça, que aqueles que perfilham a ideia de que “imposto é roubo” não estão buscando a precisa transmissão de uma mensagem com estritas correções de natureza técnica, não havendo apego ao sentido imediato da expressão.

Muitas vezes se percebe a utilização da referida frase como uma expressão propositalmente agressiva e chamativa, mas com um viés metafórico, no sentido de propagar a enorme imoralidade que seria o ato de um ente estatal subtrair dos particulares, ainda que contra sua vontade, parte de seus bens particulares.

Essa forma de abordagem não invalida a ideologia propagada, mas apenas não encontra respaldo técnico, sob a ótica do ordenamento jurídico pátrio.

### **6.3 PAGAR TRIBUTOS: UM ATO CÍVICO FUNDAMENTAL OU MERO PODER COERCITIVO ESTATAL?**

O grande foco do presente trabalho acadêmico é verificar, com lastro no ordenamento jurídico posto, se o pagamento de tributos ao Estado configura um dever cívico fundamental ou mero poder coercitivo e agressivo estatal.

Inicialmente, ressalta-se que, considerando os fins almejados com o presente estudo, dever cívico pode ser entendido como toda a estrutura de atos, a serem praticados pelos cidadãos, que dizem respeito à manutenção dos valores inerentes à sociedade, ou seja, em nome do interesse público.

De fato, a percepção que se tem acerca dos tributos nem sempre foi a mesma ao longo da história. Houve momentos em que a transferência patrimonial entre particulares em direção ao Estado se dava pelo simples fato de a entidade estatal estar em posição de “superioridade”, devendo os súditos prestar tributos ao ente soberano, independente de qualquer mandamento legal ou constitucional no sentido de impor contraprestações estatais.

Conforme abordagem feita por Regina Helena Costa (2018, p. 39), o termo “tributo” ao longo da história assumiu acepções diversas, sendo até mesmo considerado como ato público como mostra de admiração e respeito por alguém. Ou seja, tratava-se de verdadeira homenagem a alguma pessoa.

Mas, no decorrer da evolução da sociedade, a questão da tributação assumiu diferentes feições até chegarmos ao estágio atual em que o tributo se posiciona como uma figura jurídica de financiamento estatal, visando à efetivação dos direitos fundamentais estabelecidos por meio do contrato social. Trata-se, pois, da face prestacional do Estado, tudo em nome do almejado equilíbrio social.

No tocante à realidade brasileira, verifica-se que, nos dias atuais, vivemos sob a égide de um texto maior que tem como, objetivos precípuos, segundo comando inserto no art. 3º da Constituição Federal de 1988, a construção de uma sociedade livre justa e solidária, em que se garanta o desenvolvimento nacional, erradicando a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais, e a promoção do bem de todos, sem quaisquer tipos de discriminação.

Indo além dos positivados objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, é importante frisar que o principal alicerce da carta republicana oitentista, e por meio do qual se construiu os mais diversos paradigmas delineadores da sociedade atual, é o tão aclamado princípio da dignidade da pessoa humana, tido por muitos juristas como a pedra fundamental do ordenamento jurídico brasileiro e um valoroso vetor interpretativo das normas infraconstitucionais.

Por oportuno, impende salientar que, segundo Alexandre de Moraes, o princípio da dignidade da pessoa humana concede unidade aos direitos e garantias fundamentais, sendo inerente às personalidades humanas, afastando, assim, a ideia de predomínio das concepções transpessoalistas de Estado e Nação, em detrimento da liberdade individual (MORAES, Alexandre, 2016, p. 74).

Assim, deve-se ter em mente que todo ordenamento jurídico brasileiro deve ser lido sob a ótica de seu princípio basilar, que é a dignidade da pessoa humana, sem o qual as mais diversas disposições constitucionais ou legais se revelariam esvaziadas ou sem o adequado propósito.

Destaca-se que a Constituição brasileira de 1988 se mostra, conforme palavras proferidas pelo Deputado Ulysses Guimarães, no momento da promulgação do então novel texto maior, como um documento da liberdade, da dignidade, da democracia e da justiça social do Brasil.

Nota-se, pois, que, naquele momento, criou-se um estado fortemente social e com grande viés prestacional que se revela, segundo Gilmar Mendes e Paulo Branco, “pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos”. Desse modo, devem ser criados instrumentos aptos a fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais (MENDES, Gilmar, BRANCO, Paulo, 2014. p. 1688).

Consoante ideias apresentadas por José Casalta Nabais (2003, p. 8), com a instituição, em sede constitucional, de um estado com viés social, visando à elevação da qualidade da cidadania dos mais necessitados, torna-se exigível a cobrança de impostos para efetivação de tal missão estatal.

### **6.3.1 O Estado Fiscal**

É nesse contexto que ganha destaque o já mencionado estado fiscal, o qual, nas palavras de José Casalta Nabais, é o “estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”, sendo este um tipo de configuração dominante e permanente do estado moderno. (NABAIS, José Casalta, 2015, p. 192-194).

Ainda de acordo com Nabais, a ideia de estado fiscal parte do pressuposto de que há uma separação essencial entre estado e sociedade, separação essa que impõe ao Estado a preocupação com a economia, a política e a sociedade civil, de modo a permitir a existência de uma zona de intersecção das esferas de ação do estado e da sociedade (NABAIS, José Casata, 2015, p. 195).

Em outra obra, Nabais (2003, p. 1) inicia suas reflexões sobre o estado fiscal citando a frase de Oliver Holmes, segundo o qual “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”.

De fato, a configuração estatal brasileira que nos apresenta hodiernamente requer grande aporte de recursos para fazer frente a tudo aquilo que foi posto como missão do Estado Democrático de Direito.

Sabe-se que o financiamento da atividade estatal não se dá unicamente por meio de arrecadação de impostos, pois, de acordo com a Teoria Pentapartite da classificação tributária existem ainda as taxas (art. 145, II, da CF/1988), as contribuições de melhoria (art. 145, III, da CF/1988), os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/1988) e demais contribuições (arts. 149 e 198, I, II e III, § 4º, da CF/1988).

Vale fazer um adendo neste ponto para ressaltar que a Teoria Pentapartite não representa unanimidade no meio doutrinário, mas é a corrente adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

Confira-se:

(...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (RE 146.733-9, 29.6.1992 (Pleno), Ministro Moreira Alves).

De todo modo, considerando a ideia de que o estado fiscal é aquele em que suas necessidades financeiras são satisfeitas por meio de impostos, que é um tributo desvinculado de qualquer prestação estatal, um Estado cujo financiamento se dá por meio de tributos bilaterais, como as taxas e contribuições, como já adiantado anteriormente nesta investigação acadêmica, pode ser chamado de Estado Tributário, hipótese em que a contraprestação está relacionada a uma atividade estatal imediata, sendo a entidade estatal remunerada unicamente por aquilo que ela efetivamente realizou.

Assim, a cobrança dos tributos enquadrados como sendo bilaterais ou contraprestacionais deve levar em conta exclusivamente o custo da prestação estatal, sob pena de subvertermos a própria sistemática tributária, descambando até mesmo para uma situação de inadmissível enriquecimento ilícito pelo Estado.

Apesar da aparente “justiça” patrimonial ou financeira que o estado tributário possa demonstrar, tem-se que a opção por um modelo de estado fiscal pelos estados modernos decorre principalmente do fato de que os custos dos serviços prestados pelo Estado não são suscetíveis de individualização, o que justifica a adoção do estadualidade fiscal (MOTTA, 2007, p. 1).

Assim, não se cogita que se encontre viabilidade na manutenção de todo arcabouço prestacional do Estado sem que haja adequado abastecimento dos

cofres públicos de recursos que não estejam no momento de sua captação já direcionado a esta ou aquela atividade.

É imperioso que o Estado possua certa maleabilidade financeira, desde que, obviamente, respeitadas as regras estabelecidas pelas legislações orçamentárias, para que as atividades a serem ofertadas pelos entes públicos não corram risco de descontinuidade ou até mesmo de total inviabilidade.

Trata-se, de acordo com José Casalta Nabais, do chamado “mínimo de subsistência estadual”, o qual, como se verifica no mínimo existencial dos indivíduos, exige um nível de dispêndios financeiro sem o qual o Estado seria incapaz de realizar até mesmo as mais básicas de suas funções. Desse modo, considera-se que o Estado possui um poder-dever de impor e cobrar os impostos necessários para o cumprimento das tarefas que a ele foram designadas (NABAIS, Casalta, 2003 p. 4).

O grande desafio enfrentado pelos estados modernos não é precisamente a questão da sujeição dos indivíduos ao pagamento de impostos, o que nos parece que há verdadeiro consenso global acerca da necessidade de se financiar o Estado para que esse sirva à sua população da melhor forma, mas sim o odioso problema do agigantamento do chamado “estado social”, situação em que este passa a se estruturar como um fim em si mesmo, tornando-se verdadeiro parasita dos cidadãos e da economia privada, como bem alertado por Nabais (2015, p. 203).

O mesmo autor pontua que o processo econômico cabe primariamente à iniciativa privada, ficando o Estado responsável tão somente por aquelas tarefas econômicas supletivas ou subsidiárias, ou seja, atividades que somente ele pode desempenhar ou que desempenharia melhor que os agentes do mercado. (Nabais, José Casalta, 2015, p. 205).

Diante disso, cabe considerar que as tão aclamadas e desejadas garantias de ordem social, tão fartamente expostas na Constituição Federal de 1988, não seriam passíveis de realização caso não houvesse imediata participação financeira de toda a sociedade, a qual, ao menos em via de regra, seria em sua totalidade beneficiada pelas mais diversas prestações estatais.

Em arremate, destaca-se que, hodiernamente, não se vislumbra qualquer alternativa viável para o estado fiscal, constituindo, desse modo, consoante ensinamento de José Casalta Nabais, os impostos um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento deve ser honrado por todos (NABAIS, Casalta, 2003 p. 1).

### 6.3.2 Solidariedade e tributação

Falar em solidariedade implica analisar e conceituar situações que transbordam os limites jurídicos, pois tal vocábulo encontra sua acepção nos mais diversos ramos do conhecimento humano.

De acordo com Marciano Seabra de Godoi (2005, p.142), o termo *solidariedade* aponta sempre para a ideia de união, de ligação entre as partes de um todo. Em seu sentido etimológico, solidariedade remonta a termos latinos que indicam a condição de sólido, inteiro, pleno.

Nesse sentido, José Casalta Nabais (2005, p. 111) preconiza que a palavra *solidariedade* deriva da expressão latina *solidarium*, que vem de *solidum*, *soldum*, que representa algo inteiro, compacto. Por esse motivo, tem-se a conhecida obrigação solidária, que é aquela em que cada um dos devedores responde pela totalidade da obrigação e cada um dos credores tem o direito a exigir o cumprimento por inteiro de qualquer um dos obrigados.

Daí, acrescenta Nabais, a solidariedade representa uma relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, “entre muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza atualmente sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempos modernos – o Estado. (NABAIS, José Casalta, 2005, p. 112).

Por óbvio, considerando o norte traçado por esta elucidação acadêmica, serão focadas com maior apreço as nuances jurídicas que permeiam a palavra solidariedade, imiscuindo-a principalmente com a questão tributária.



Como bem salientado em tese de doutorado apresentada por Cleucio Santos Nunes (2015, p. 325), sob uma abordagem popular, a ideia de solidariedade sugere o contexto de ajuda de uma pessoa a outra nas mais diversas situações de dificuldade, mas esse entendimento se revela insuficiente para vincular o significado do termo à sua acepção jurídica.

Godoi (2005, p. 143) explica que o direito da solidariedade ou o discurso jurídico da solidariedade somente ganhou um caráter orgânico mais nítido apenas no final do século XIX e no início do século XX, com a crise do capitalismo liberal e com a crescente organização política e sindical das camadas obreiras.

No contexto brasileiro, vale frisar que o ordenamento jurídico pátrio em vigência aponta como um de seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme redação apresentada pelo art. 3º da Constituição Federal de 1988.

A noção de solidariedade apresentada pela Texto Maior de 1988 sugere a existência de um mister coletivo em que a busca pelo equilíbrio e bem-estar da sociedade deve ser atribuição de todos.

Nessa esquelha, Marco Aurélio Greco (2005, p. 172-173) aduz que há clara pretensão de se construir uma sociedade que, ao mesmo tempo, resguarda a liberdade individual em suas múltiplas manifestações e implementa mecanismos e formas de cooperação entre seus integrantes, cada um olhando para seu semelhante para assim definir seu agir individual.

O tema ora em análise também lança raízes no campo tributário, o que não poderia ser diferente, pois se direcionarmos nossa visão à problemática da necessidade de financiamento do Estado para a consecução de suas atribuições, verificaremos que cabe a cada um de nós, talvez como decorrência de um verdadeiro dever de solidariedade, contribuir financeiramente, na medida de nossas possibilidades, para que o Poder Público encontre meios satisfazer as mais variadas necessidades sociais.

Consoante apontamentos realizados por Alessandra Obara Soares Silva (2006, p. 3), a tributação é algo inerente à vida em sociedade e o ato de se abster do

pagamento de tributos acaba por lesionar o próprio Estado Democrático de Direito, ante a não observância dos princípios da igualdade e da solidariedade.

E acrescenta:

(...) se uma única pessoa se furta dolosamente de pagar tributo, esta pessoa está quebrando a isonomia e estará onerando injustamente o seu colega na sociedade. O problema assume proporções inimagináveis quanto mais pessoas aderem a este pensamento, cada vez mais comum, de recusar cumprir com seu dever cívico de recolher tributo aos cofres públicos. Aí o descumprimento do princípio da solidariedade.

O pensamento egoísta de que a abstinência fiscal é benefício individual, apenas acarreta o aumento da carga tributária sobre os demais conviventes do mesmo território. E, sobrecarregando a carga, há um maior incentivo para sonegar, já que dá azo ao pensamento de que o meu vizinho não paga tributo e eu tenho que pagar cada vez mais para compensar a falta daquele que renega a sua natureza de convívio em sociedade.

Forma-se, assim, um círculo vicioso cujo término não será outro que não a ruptura do Estado Democrático de Direito, já que culminará num rompimento radical do princípio da isonomia, pilar básico desta modalidade de Estado! (SILVA, Alessandra Obara Soares da, 2006, p. 3).

Tendo isso em conta, percebe-se que há por trás do penoso dever de se pagar tributos um sensível viés plenamente social em que o não acatamento das normas tributárias poderia por em cheque a própria existência coletiva.

Lado outro, Hugo de Brito Machado (2004, p. 19) registra que existem diversos apontamentos no sentido de que pagar tributo é um dever de solidariedade, de modo a viabilizar ao Estado os recursos financeiros dos quais necessita para alcançar seus objetivos.

No entanto, Machado pondera que, em que pese a validade da premissa de que o tributo representa instrumento da solidariedade social, por ser o fundamento da própria instituição do Estado, não se pode admitir a noção de que a relação tributária seja mera relação social e que o dever de pagar tributo seja um dever de solidariedade, pois, uma vez estruturado o Estado e criado o arcabouço normativo a dar sustentação ao poder de tributar, já não estaremos diante de um simples dever de solidariedade, mas sim de um dever jurídico, cujo adimplemento independerá da vontade e da solidariedade do sujeito passivo da relação.

O posicionamento trazido por Machado é válido e serve como alerta para que não haja confusões generalizadas sobre o verdadeiro amparo do dever de pagar tributos.

Parece-nos plenamente aceitável a ideia de que o ato de se pagar tributos não seja simples incumbência moral advinda de um suposto sentimento solidariedade arraigado em cada um dos membros da sociedade.

Pagar tributos é, acima de tudo, um dever jurídico, mas um dever cujo nascedouro advém da própria noção de solidariedade.

Por esse motivo, Machado (2004, p. 19) salienta que o cumprimento do dever jurídico, de certa maneira, um fundamento moral. Assim, não se pode excluir totalmente o fundamento moral do dever de pagar tributo.

Entretanto, arremata o autor afirmando que, “na medida em que o dever de pagar tributo se converte em dever jurídico, tem-se que o Estado já não pode cobrá-lo livremente, invocando apenas o dever de solidariedade. Há de submeter-se, tanto quanto o contribuinte, ao que está prescrito pela lei (MACHADO, Hugo de Brito, 2004, p. 19).

#### **6.4 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS**

Após tudo que foi dito até o momento, verifica-se que o ato de se verter contribuições financeiras aos cofres estatais não se mostra como um simples e vago ato de violência estatal no sentido de inversão patrimonial entre particulares e poder público.

Realmente, houve momentos da história da humanidade em que a cobrança pelo Estado de tributos decorria de mero poder de império, algo como uma homenagem a ser prestada ao ente soberano. Não havia, pois, qualquer mandamento no sentido de que a sociedade deveria perceber, de alguma forma, o adequado retorno daquela parcela de patrimônio que o cidadão foi obrigado a dispor em favor do Estado.

No decorrer dos tempos, da evolução da sociedade e das grandes transformações às quais a humanidade se submeteu, estabeleceu-se o paradigma atual, sob a ótica do ordenamento jurídico brasileiro, de que, segundo Hugo de Brito Machado (2004, p. 45), a relação de tributária se constrói como uma relação jurídica e não simplesmente de poder.

Assim, seria verdadeiramente odioso e contrário ao vigente sistema legal, o ato do Estado auferir renda oriunda do patrimônio dos membros de uma sociedade, sem que houvesse devidas contraprestações estatais.

Importante consignar que quaisquer cobranças que transbordem os limites legais podem ensejar o locupletamento sem causa da Fazenda Pública, devendo ser transferido ao Estado somente aquilo que a lei determina como suficiente para satisfazer suas atividades e, por outro lado, o poder público deve sempre agir nos estritos limites legais, não podendo fazer nem mais e nem menos do que o ordenamento jurídico prevê.

Destarte, eventuais distanciamentos perpetrados tanto pelo particular, tanto pelo Estado, no tocante às obrigações tributárias poderão ensejar enriquecimento ilícito de uma parte ou de outra da relação. Ou seja, se o cidadão se afasta de suas responsabilidades enquanto membro financiador da estrutura social, estará ele acumulando riqueza que não deveria estar em seu poder. Da mesma forma, se o Estado recebe dos particulares parcela de seu patrimônio para que este se reverta em benefício de toda sociedade, e assim não o faz, estará a entidade estatal se locupletando ilicitamente.

Por exemplo, de acordo com Leandro Paulsen (2012, p. 136), se, por algum motivo, o particular efetue algum pagamento ao Estado que não seja devido, surge o direito ao ressarcimento, uma vez que, em matéria tributária, ninguém age por liberalidade, mas totalmente vinculado a mandamentos legais, sendo que o pagamento indevido implica enriquecimento sem causa do Estado em relação ao particular.

Impende pontuar, a proibição do enriquecimento sem causa é alçada à condição de princípio geral do direito, conforme pontua Miguel Reale (2002, p. 305), possuindo eficácia independentemente do texto legal.

Salienta-se que não se está a afirmar que tudo aquilo que se paga ao Estado deve estar vinculado imediatamente a uma correspondente atividade estatal, pois, como visto em capítulos precedentes, existem os chamados tributos bilaterais, cujo valor corresponde ao efetivo custo da prestação estatal, e os tributos não vinculados, que é o caso do imposto, porquanto o montante arrecadado se presta a abastecer os cofres públicos, não estando submetidos a imediatas realizações por parte do Estado.

O ponto fulcral da presente elucidação é no sentido de que o Estado deve, de alguma forma, ainda que tal situação não seja de fácil aferição social, valer-se dos recursos públicos justamente em nome do interesse público, e não como um mero fim em si mesmo.

Dessa forma, nota-se que a estrutura jurídica estabelecida pela Constituição Federal de 1988 prevê a existência de um Estado que tem como fundamentos, entre outros, a dignidade da pessoa humana e, como objetivo, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Tais intentos, os quais estão positivados em uma Constituição elaborada e promulgada por membros democraticamente escolhidos pela própria sociedade, e que se prestam ao alcance do bem estar de todos, demandam inegavelmente vasto aporte financeiro, que deve ser custeado pelos cidadãos, em nome da solidariedade social.

Assim, é factível se falar em um dever fundamental de pagar tributos?

José Casalta Nabais (2015, p.185) aponta que o imposto, ainda que seja uma modalidade de tributo não contraprestacional, não pode ser encarado como mero instrumento de poder estatal e nem como um sacrifício para os cidadãos, mas sim como verdadeira contribuição indispensável para se alcançar uma vida comum próspera dos membros da comunidade organizada em Estado.

De tal modo, impende reforçar a ideia de que não se mostra viável, caracterizando-se como verdadeira utopia, cogitar-se na existência de uma entidade estatal sem que haja meios financeiros aptos a garantir suas atividades.

Ainda conforme Nabais (2015, p. 185), o Estado, para fazer frente a suas atribuições tem de se socorrer de recursos, os quais não de ser captados a partir do patrimônio dos membros da sociedade, para que permitir que o Estado realize suas atribuições, motivo pelo qual a tributação não constitui um fim em si mesmo.

Trata-se se, pois, ainda consoante ensinamentos de José Casalta Nabais, de meio ou instrumento de realização de tarefas estatais, possibilitando o cumprimento dos objetivos enquanto Estado de direito e Estado Social. E arremata afirmando que:

Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, de um lado, as pessoas, (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas. Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns justificabilistas mais inebriados pelo liberalismo económico e mais empenhados na luta contra a “opressão fiscal”, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvido, parecem dar a entender (NABAIS, José Casalta, 2015, p. 186).

Desse modo, verifica-se que o dever fundamental de pagar tributos de fato existe, mas se trata de um dever que busca sempre prestigiar a capacidade contributiva dos membros da sociedade, não se mostrando o ato de financiar o Estado como meio de dilapidação completa do patrimônio privado, como muitos fazem crer em acalorados discursos contrários a uma suposta opressão fiscal.

Na mesma toada, Leandro Paulsen (2012, p. 23) afirma que é dever fundamental contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na ideia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva.

Não há espaço para se cogitar na existência de um direito fundamental de não pagar impostos. Existe um ônus de viver em sociedade o qual deve ser arcado por todos, de uma forma ou de outra, seja por meio de pagamento de tributos, seja por meio de obediência a regras de condutas.

Regina Helena Costa (2018, p. 36) posiciona-se no sentido de que o direito estatal consubstanciado na supressão de parte do patrimônio particular, como

forma de sustentação das necessidades coletivas, corresponde um dever dos indivíduos em satisfazer tal obrigação em prol da sociedade.

Sintetiza a autora que ao direito estatal de tributar corresponde um dever dos particulares de arcar com o ônus de serem tributados, situação esta que lhes viabiliza o exercício de outros direitos.

Nessa esquelha, Gilmar Mendes Paulo Gustavo Gonet Branco (2014, p. 1687) ensinam que o Estado brasileiro, considerando a vasta quantidade de direitos e de promessas de prestações estatais, baseia-se em receitas tributárias para que o Estado possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer.

Assim sendo, apontam os autores, valendo-se das notáveis lições de José Casalta Nabais, verifica-se a existência de um dever fundamental de pagar impostos, sendo que, no caso da Constituição Federal de 1988, tal dever estaria expresso no § 1º, do art. 145 do texto maior, segundo o qual:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Diante disso, Mendes e Branco salientam que tal linha de raciocínio elimina por completo a descrição individualista da oposição entre cidadão e Estado. Salientam que se trata da “(...) circunstância de que o imperativo normativo e mesmo factual de financiamento do Estado fiscalmente responsável pela via central da tributação instaura entre os agentes privados um conflito ineliminável: a disputa acerca do modelo institucional de distribuição dos custos de financiamento das políticas públicas” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, 2014, p. 1687).

Destaca-se que o entendimento de que, com maior ou menor profundidade, diversos renomados autores defendem a existência do chamado

dever fundamental de pagar tributos em sentido amplo, por se tratar de ônus inafastável dos membros de uma sociedade organizada em Estado, inexistindo, sob viés da hodierna organização social, formas mais adequadas de se abastecer os cofres do Estado para que este possa bem cumprir com seus desígnios.

Em conclusão, e nessa mesma linha de pensamento, merece reprise o entendimento alcançado por José Casalta Nabais, segundo o qual, considerando a realidade atual, não há qualquer meio alternativo para se efetivamente financiar o Estado, se não por meio de impostos (estado fiscal), constituindo tal modalidade tributária como um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento deve ser honrado por todos (NABAIS, Casalta, 2003 p. 1).



## 7 CONCLUSÃO

Por meio do presente estudo, buscou-se traçar um paralelo entre o chamado dever fundamental de pagar tributos e a atualmente tão difundida expressão “imposto é roubo”.

As principais indagações que permearam a presente investigação acadêmica diziam respeito à existência ou não do tal dever fundamental de pagar tributos e também se alinhou no sentido de se verificar se o ato de pagar tributos representa mero poder coercitivo e agressivo estatal ou um dever cívico indispensável à manutenção da sociedade.

Dessa forma, analisamos o ponto central de toda a controvérsia, que é a figura do Estado, o qual, como visto, trata-se de uma organização política em torno de uma unidade de poder, emanada da própria vontade da nação, visando, ainda que teoricamente, à consolidação de um ambiente social seguro e estável.

Um dos motivos que justificam a existência da entidade estatal decorre da orientação de que o ser humano, enquanto ser social, busca naturalmente o estabelecimento de relações entre si, o que descambou para a criação de um complexo associativo, no qual, segundo a visão contratualista, os indivíduos renunciam, por meio de um suposto contrato social, à parte de sua liberdade em favor de um ente abstrato, para que este forneça a proteção adequada aos indivíduos integrantes do grupo social.

Constatamos que se emergem diversos valores, cuja manutenção foi direcionada ao Estado, para que este, em decorrência do pacto realizado pela sociedade, possa garantir a fiel observância do principal mister da entidade estatal, que, em linhas gerais, é a busca do bem comum.

Nesse escopo, ganha força a contextualização dos denominados direitos, deveres e garantias fundamentais, que laborarão em conjunto para que, ao mesmo tempo, o Estado se veja obrigado a realizar atividades em prol da coletividade e também se abstenha de interferir sobremaneira na vida particular dos indivíduos pertencentes ao grupo social.

Destarte, constatou-se que a realização das atividades estatais, a garantia dos direitos, sempre visando ao bem estar de todos, demanda inegável e considerável aporte de recursos financeiros, os quais deverão ser captados de alguma forma.

E como vimos, o financiamento do Estado se dá, a grosso modo, por meio de transferência de parte do patrimônio dos particulares aos cofres públicos, situação esta que revelou a necessidade de se analisar cautelosamente os meandros do arcabouço tributário.

No contexto brasileiro, tem-se que a estrutura tributária, seguindo uma tendência histórica, apresenta grande viés legalista, sendo que o próprio conceito de tributo se encontra explicitado na legislação pertinente ao tema.

Além disso, fez-se mister esclarecer que tributo e imposto, apesar de se apresentarem como situações jurídicas análogas, não são expressões sinônimas, uma vez que o tributo se revela como gênero, no qual, entre outros, se encontra a figura do imposto, o qual parece-nos ser o grande fulcro da problemática abordada neste trabalho acadêmico.

Isso porque, o imposto representa o contexto em que o Estado transfere para si parte do patrimônio dos indivíduos, sem que haja, contudo, dependência de quaisquer atividades estatais específicas relativas ao contribuinte, sendo verdadeiro corolário do poder de império estatal.

Ou seja, o cidadão transfere Estado parcela de seus recursos materiais ao, mas tal quantia não ficará direcionada a esta ou aquela atividade específica, pois se presta eminentemente como forma de abastecimento dos cofres estatais, visando à realização de atividades que se mostram muitas vezes impossíveis de serem individualizadas.

Como consequência disso, constatou-se grande imbróglio e resistência dos cidadãos em aceitar tranquilamente a inversão patrimonial em favor de um ente que, apesar de ideologicamente estar obrigado a garantir contraprestações adequadas à sociedade, não se vê compelido a empregar diretamente os recursos

particulares auferidos em serviços que sejam, sumariamente, “visíveis” ao contribuinte, reforçando, assim, o emprego da frase “imposto é roubo”.

Nesse viés, ficou demonstrado que a utilização do termo “roubo”, sob uma ótica eminentemente técnico-jurídica, não parece ser a melhor opção para demonstrar a irresignação acerca da obrigação de pagar impostos ao Estado, tendo em vista a elavada dificuldade em aceitar que a pessoa jurídica estatal possa figurar como sujeito ativo de crimes de natureza patrimonial.

Além disso, esclareceu-se que a validade de quaisquer cobranças de natureza tributária depende da existência de lei que respalde tal ato, legislação essa que, por representar a expressão da vontade coletiva, deve ser aprovada por representantes legitimamente eleitos pela própria sociedade.

Assim, sob tal ponto de vista, restaria configurada a situação em que o povo estaria tributando a si mesmo, o que rechaçaria a ideia, ainda que de maneira retórica, de auto-opressão popular, posicionamento que leva à conclusão de que é juridicamente equivocado o emprego do termo “roubo” na sentença “imposto é roubo”.

Não se pode admitir, portanto, o enquadramento de uma figura jurídica criada pelo ordenamento jurídico, no caso, a cobrança de impostos, como um ato criminoso, que nada mais é que outra figura estabelecida pelo mesmo ordenamento jurídico. Haveria, portanto, uma evidente colisão de preceitos legais ou mesmo a configuração de um indiferente penal, tendo em vista que a ausência de ilicitude afasta o caráter criminoso da conduta.

Mas, indo além, mesmo diante de tantas estorvas que tangenciam a questão tributária, existe considerável corrente acadêmica que busca analisar a problemática do dever fundamental de pagar tributos.

Constatou-se, no decorrer do presente estudo, que, levando em consideração a estrutura posta pelo atual ordenamento jurídico brasileiro, que o ato de se pagar tributos, além de ser um evidente dever jurídico, revela-se como decorrência de um dever de solidariedade social, o que nos leva a crer que a entrega da parte do patrimônio pessoal dos integrantes da sociedade não se

configura simples e vago ato de violência estatal, mas sim como algo inerente à vida em sociedade. Seria, pois, o preço que se paga por vivermos coletivamente.

De tal modo, diversos autores se posicionam no sentido de que, diante da complexidade inerente às estruturais sociais, seria dificultoso admitir a inexistência de um Estado sem impostos, mormente pois, conforme explicado José Casalta Nabais, atualmente não se vislumbram alternativas viáveis à manutenção do Estado sem que haja o seu devido financiamento pelos indivíduos.

Diante disso, seguindo a linha de pensamento adotada por Leandro Paulsen, o pagamento de tributos, não mais representa simples submissão ao Estado, tampouco um mal necessário, pois há um verdadeiro dever fundamental de todos aqueles que integram uma sociedade se responsabilizarem por sua organização e manutenção.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradutor: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Alberto Carlos. A cabeça do brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 2007.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

APPIO, Eduardo. Teoria Geral do Estado e da Constituição. Juruá. Curitiba, 2005.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BORBA, Eduardo Paiva. Elementos atuais de direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André. (Coord.). Análise da Legalidade como Princípio da Tributação. Curitiba: Juruá, 2005, p. 115-163.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm)>. Último acesso em 15 de outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Último acesso em 21 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 26.512/RJ. Diário da Justiça eletrônico, Brasília, 27 de abril de 2010. Conselho de Contribuintes. Decisão contrária à Fazenda Estadual. Recurso Hierárquico. Secretário Estadual de Fazenda. Reforma de mérito. Possibilidade. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 15/09/2009. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=13592&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4#>>Acesso em 09 de novembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) >.

BRAUN, Diogo Marcel Reuter Braun. Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo. Rio de Janeiro: ed. Lumen Juris, 2017.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O Estado garantidor: claros-escuros de um conceito. In: AVELÃS NUNES, Antonio José; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). O direito e o futuro. O futuro do direito. Coimbra: Almedina, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CATARINO, João Ricardo. Para uma Teoria Política do Tributo. 2. ed. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

\_\_\_\_\_, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos dos Contribuintes. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Rogério Sanches. Manual de direito penal (arts. 1º ao 120). 5. ed. ver. Ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos da Teoria Geral do Estado. 33.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DE CICCIO, Cláudio. Teoria Geral do Estado e Ciência Política. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_, Dimitri, Elementos e Problemas da Dogmática dos Direitos Fundamentais. Revista da Ajuris. n. 102, Ano XXXIII, p. 99-125, jun., 2006.

FRIEDE, Reis. Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado. 3 ed. Forense Universitária. Rio de Janeiro, 2006.

GIANETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Dissertação de mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011. Disponível em <[www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_GiannettiLV\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf)>. Acesso em 4/6/2018.

\_\_\_\_\_, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Tributo e Solidariedade Social. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal: parte geral. Volume 1. 19. ed. Niterói: Impetus, 2017.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

KOGOS, Paulo. Imposto é roubo, estado é quadrilha, e outras considerações. Mises Brasil. Disponível em: <<https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1748>>. 28 nov. 2013. Acesso em 28/11/2018.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 18. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André. (Coord.). Elementos atuais de direito tributário. Curitiba: Juruá, 2005.

MASSON, Cleber. Direito penal esquematizado. Volume 2. 6ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. A igualdade e o dever fundamental de pagar impostos no direito constitucional brasileiro. Belo Horizonte: ed. D-Plácido, 2017.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 32. ed. São Paulo. Atlas, 2016.

MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <[http://www.ambito-uridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2252](http://www.ambito-uridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252)>. Acesso em 6/6/2018.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29477>>. Acesso em: 9/10/2018.

\_\_\_\_\_, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. 2 ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

\_\_\_\_\_, José Casalta. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

\_\_\_\_\_, José Casalta. O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra. Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_, José Casalta. O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra. Almedina, 2015.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Fundamentos de dever tributário. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

NUCCI, Guilherme de Souza. Código penal comentado: estudo integrado com processo e execução penal: apresentação esquemática da matéria: jurisprudência atualizada. 14. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NUNES, Cleucio Santos. Justiça e equidade mas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira. 2016. Tese de doutorado – Universidade de Brasília - UNB, Brasília.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_, Miguel. Lições preliminares de direito. 27 ed. ajustada ao novo código civil São Paulo: Saraiva, 2004.

RODRIGUES, Samuel. Causas e efeitos do comportamento manada. Jornal O Eco. Disponível em <<http://oecojornal.com.br/fake-news-e-pesquisas-contribuem-para-comportamento-manada-avaliam-especialistas/>> out. 2018. Acesso em 06/12/2018.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. A Natureza de direito-dever da norma jusfundamental ambiental. Revista de Direito Ambiental. RDA. v. 17, jul/set. 2012.

SILVA, Alessandra Obara Soares da. Breves comentários sobre o dever jurídico de pagar tributo e sua correlação com os princípios da solidariedade, da igualdade e da justiça social, Belo Horizonte, n. 19, ano 4, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=34197>>. Acesso em: 19/11/2018.

TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VANCE, Laurence. Qual é a visão libertária sobre impostos?. Mises Brasil. Disponível em: <<https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=2058>>. 23 mar. 2015. Acesso em 28/11/2018.